

TAXE și IMPOZITE

ACTUAL

Noutăți legislative și studii de caz

Editorial

Provocarea cheltuielilor cu educația timpurie

Legile nr. 239 și 296/2020 au adus noi modificări legate de acordarea facilităților cu educația timpurie.

Un prim beneficiu fiscal constă în asigurarea deducerii de până la 1.500 lei din impozitul pe profit a cheltuielilor cu educația timpurie sau, în cazul în care suma depășește impozitul pe profit datorat, din impozitul pe salarii, din taxa pe valoarea adăugată datorată sau din accizele datorate. Al doilea beneficiu este cel acordat la nivelul angajaților, sumele suportate de angajator cu această destinație nefiind considerate avantaje impozabile.

Măsura are așadar un dublu impact, pe acela de a susține societatea prin diminuarea obligațiilor fiscale ale angajatorului cu respectivele cheltuieli suportate, dar și pe acela de a stimula angajații tineri de a se implica în activitatea societății prin suportarea de către societate a cheltuielilor efectuate în contextul necesității de a asigura supravegherea copiilor mici.

Facilitatea are un impact mai extins, adresându-se totodată și societăților care înființează creșe sau grădinițe pentru cheltuielile privind funcționarea unităților de educație timpurie aflate în administrarea contribuabilului.

Neaplicarea corectă a prevederilor legale poate genera obligații fiscale accesorii corespunzătoare impozitului pe profit sau impozitului pe venit determinat incorect, dar și alte obligații fiscale. De asemenea, expune entitățile declarante la sancțiuni contravenționale pentru completarea necorespunzătoare a declarațiilor fiscale.

Am primit pe adresa redacției întrebarea: ce se întâmplă în cazul microîntreprinderilor care doresc acordarea unui astfel de ajutor? Care este regimul fiscal al sumelor acordate?

Răspunsul îl găsiți detaliat în paginile prezentei ediții, împreună cu alte lămuriri ale acestui subiect de mare interes la ora actuală.

Daniela Ionescu,
consultant fiscal

ÎN ACEASTĂ EDITIE:

SINTEZA LEGISLATIVĂ 2

TVA

Regim fiscal TVA pentru servicii consultanță – beneficiar din stat terț 3

Informații privind rambursarea TVA dintr-un stat membru UE 9

CREANTE

Clienți restanți. Ajustări de depreciere. Tratatment contabil și fiscal 4

TELEMUNCĂ

Telemuncă – neacordarea sumei de 400 lei pentru toți salariații 5

FACILITĂȚI FISCALE

Facilități pentru educație timpurie. Condiții 6

IMPOZIT NEREZIDENTI

Acces la o platformă web – impozit pe veniturile nerezidenților 6

IMPOZIT MICRO

Trecerea de la impozit pe profit la micro. Societate fără angajați 8

ONG

Monografie contabilă ONG. Cotizație membri . 8

MICROÎNTRINDERE

Care este regimul fiscal al cheltuielilor cu educația timpurie pentru microîntreprinderi ? 10

DAC6

Condiții de raportare în conformitate cu Directivele privind schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal — DAC6 10

RUBRICĂ DEDICATĂ ABONAȚILOR

CREANTE NEÎNCASATE

Scoatere din evidență creanțe, clienți în faliment. Scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate. Aspecte fiscal 12

Sinteză legislativă

Hotărârea Camerei Consultanților Fiscali nr. 3/2021 pentru modificarea și completarea Hotărârii Consiliului Superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 13/2020 privind aprobarea cotizațiilor, a termenelor de plată și a obligațiilor declarative pentru membrii Camerei Consultanților Fiscali în anul 2021 și pentru modificarea anexe nr. 8 la Regulamentul de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali, aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Camerei Consultanților Fiscali.

Publicată în: M.Of. nr. 128 din 08.02.2021

Ce prevede: Hotărârea aduce clarificări privind acordarea vizei anuale pentru membrii activi – persoane fizice și juridice și de către și pentru persoanele înscrise în Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală în anul 2021.

H.G. nr. 35/2021 privind prelungirea stării de alertă pe teritoriul României începând cu data de 12 februarie 2021, precum și stabilirea măsurilor care se aplică pe durata acesteia pentru prevenirea și combaterea efectelor pandemiei de COVID-19.

Publicată în: M.Of. nr. 140 din 15.02.2021

Ce prevede: Prin această hotărâre, începând cu data de 12 februarie 2021, se prelungeste cu 30 de zile starea de alertă pe întreg teritoriul țării, instituită prin H.G. nr. 394/2020 și prelungită ulterior prin mai multe hotărâri ale Guvernului.

Hotărârea Camerei Consultanților Fiscali nr. 1/2021 privind aprobarea cuantumului taxei pentru examenul/interviul de atribuire a calității de consultant fiscal sau de consultant fiscal asistent în anul 2021.

Publicată în: M.Of. nr. 124 din 05.02.2021

Ce prevede: În anul 2021, cuantumul taxei pentru examenul de atribuire a calității de consultant fiscal sau de consultant fiscal asistent, precum și cuantumul taxei pentru interviu – în cazurile prevăzute de lege – sunt în valoare de 500 lei. Hotărârea prevede și conturile bancare în care se pot efectua plățile.

Hotărârea Camerei Consultanților Fiscali nr. 2/2021 privind aprobarea Programului de pregătire profesională continuă aferent anului 2021.

Publicată în: M.Of. nr. 124 din 05.02.2021

Ce prevede: Prin această hotărâre se aprobă Programul de pregătire profesională continuă aferent anului 2021, care se regăsește în anexa la hotărâre.

H.G. nr. 19/2021 pentru modificarea și completarea Normelor de aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 37/2020 privind acordarea unor facilități pentru creditele acordate de instituții de credit și instituții financiare nebanca-re anumitor categorii de debitori, aprobate prin H.G. nr. 270/2020.

Publicată în: M.Of. nr. 123 din 05.02.2021

Ce prevede: Prin această hotărâre se aduc modificări Normelor de aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 37/2020 privind acordarea unor facilități pentru creditele acordate de instituții de credit și instituții financiare nebanca-re anumitor categorii de debitori.

Proiect de modificare a Codului fiscal și a Legii contabilității

Ministerul Finanțelor Publice a publicat în dezbatere publică un Proiect

de Ordonanță de urgență pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii contabilității nr. 82/1991.

În privința Codului fiscal, principalele modificări propuse vizează:

- 1. Modificarea art. 25 alin. (4) lit. f¹)** prin care, de la 01 ianuarie 2021, s-au introdus în sfera cheltuielilor nedeductibile cheltuielile efectuate ca urmare a unor tranzacții cu o persoană situată într-un stat care, la data înregistrării cheltuielilor, este inclus în anexa I și/sau anexa II din Lista UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene. Proiectul propune **aplicarea acestei limitări doar pentru cheltuielile efectuate ca urmare a unor tranzacții cu o persoană situată într-un stat care, la data înregistrării cheltuielilor, este inclus în anexa I din Lista UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale.** Propunerea vizează aplicarea acestor prevederi de la 01 ianuarie 2021 astfel încât, dacă aceste schimbări vor fi publicate în Monitorul Oficial, cheltuielile din tranzacții cu parteneri situați în state precum Turcia, Maroc, Australia, care se regăsesc în Anexa II, sunt deductibile fiscal începând cu 01 ianuarie 2021.
- 2. Includerea în venitul brut** obținut din desfășurarea activității a valorii nominale a **tichetelor cadou primite de persoanele fizice care obțin venituri din activități independente** impuse în sistem real, din desfășurarea activității.
- 3. Clarificări privind încadrarea în categoria veniturilor din alte surse** a biletelor de valoare sub forma tichetelor cadou acordate pentru campaniile de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuielile de reclamă și

de încasare după expirarea scadenței, prin înregistrările contabile:

– trecerea creanței la clienți incerți sau în litigiu:

4118 „Clienți incerți sau în litigiu” =
4111 „Clienți”

– înregistrarea ajustării de depreciere (fostul provizion):

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” = 491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”.

Înregistrarea cheltuielii cu ajustarea deprecierei în funcție de valoarea probabilă de încasare a creanței (care

poate fi 30%, 70% sau chiar 100% din valoarea creanței) trebuie efectuată, indiferent de faptul că aceasta este integral nedeductibilă ori numai o parte din cheltuielă este deductibilă la calculul profitului impozabil.

Dacă creanțele nu sunt mai vechi de 270 de zile de la data scadenței, cheltuiala cu ajustarea de depreciere înregistrată în contabilitate (contul 6814) este integral nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, nefiind îndeplinite condițiile de la art. 26 alin. (1) lit. c) sau j) din Codul fiscal, după caz.

Ulterior, în trimestrul în care vor fi îndeplinite toate condițiile, inclusiv cele referitoare la depășirea celor 270 de zile de la scadență, 30% din cheltu-

iala deja înregistrată va putea fi luată în considerare la determinarea impozitului pe profit, după cum reiese din prevederile pct. 19 alin. (3) lit. d) din Normele metodologice date în aplicarea art. 26 din Codul fiscal.

Nu există deductibilitate de 70% pentru ajustările de depreciere a creanțelor.

Deductibilitatea de 100% din valoarea ajustărilor de depreciere se aplică doar dacă este declarată procedura de deschidere a falimentului clienților restanți, cu respectarea condițiilor de la art. 26 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal.

Răspuns oferit de:

Constanța Popa, consultant fiscal

Telemuncă – neacordarea sumei de 400 lei pentru toți salariații

TELEMUNCĂ

Problemă fiscală

Compania dorește să acorde cei 400 lei – telemuncă, Legea nr. 296/2020, doar pentru trei salariați din cei zece aflați în telemuncă, cu act adițional la contractul de muncă. Este posibil?

Avem obligația legală de a acorda tuturor?

Ce implicații ar fi în situația în care ar fi acordați doar către trei persoane din zece flete în telemuncă?

Se declară undeva aceste sume?

Înțeleg că trebuie să fie în concordanță cu zilele în telemuncă de pe ReviSal.

Cadru legal:

Suma de 400 lei se acordă salariaților pentru susținerea cheltuielilor cu utilitățile la locul în care angajații își desfășoară activitatea, precum electricitate, încălzire, apă și abonamentul de date, și achiziția mobilierului și a echipamentelor de birou.

Pe de o parte, art. 7 lit. a) din Legea nr. 81/2018 privind reglementarea activității de telemuncă prevede expres obligația angajatorului de a asigura angajatului mijloacele aferen-

te tehnologiei informației și comunicațiilor și/sau echipamentele de muncă sigure necesare prestării muncii, cu excepția cazului în care părțile convin altfel.

Pe de altă parte, art. 5 și 6 din Codul muncii interzic discriminarea salariaților, inclusiv în mod indirect.

În acest context, compania poate acorda suma de 400 lei doar la o parte din salariați, fără riscul de a fi acuzată de discriminare și de a fi acționată în judecată, dacă există circumstanțe

obiective care să justifice o asemenea abordare. Spre exemplu, ceilalți șapte salariați au primit deja de la societate calculatoare și telefoane cu abonament de date primite de la societate, spre deosebire de ceilalți trei salariați, care nu au primit astfel de echipamente, astfel că diferența de tratament este justificată.

De asemenea, se pot acorda salariaților sume diferite cu această destinație, suma de 400 lei fiind doar o limită din punctul de vedere al aplicării facilității fiscale respective. Revenind la cei șapte salariați, se poate acorda o sumă mai mică (spre exemplu, 100 lei), care să acopere doar cheltuielile cu utilitățile, având în vedere că echipamentele au fost puse la dispoziție de societate.

Dacă sumele se acordă pe bază de act adițional la contractul de muncă, atunci actul adițional trebuie înregistrat în ReviSal. Pentru a evita încheierea și declararea actelor adiționale, acordarea sumei de 400 lei poate fi prevăzută doar în regulamentul intern.

Plafonul lunar de 400 lei se acordă corespunzător numărului de zile din luna în care persoana fizică desfășoară activitate în regim de telemuncă,

deci contravaloarea sumei acordate trebuie să fie în concordanță cu zilele realizate în regim de telemuncă.

Răspuns oferit de:
Constanța Popa, consultant fiscal

Facilități pentru educație timpurie. Condiții

FACILITĂȚI FISCALE

Problemă fiscală

Cu referire la modificările aduse Codului fiscal de Legile nr. 239/2020 și nr. 296/2020 privind educația timpurie, vă rog să ajutați cu lămuriri referitoare la unitățile care oferă servicii de educație timpurie (grădinițe, creșe, after school etc). Dacă copilul este la grădiniță privată (SRL cu cod CAEN 8559 – Alte forme de învățământ) care însă nu este acreditată de niciun minister, se poate acorda facilitatea de 1.500 lei?

În lege scrie: unități care oferă servicii de educație timpurie, conform legislației în vigoare.

Cadru legal:

Guvernului, inițiată de Ministerul Educației Naționale.

Conform art. 27 din Legea învățământului nr. 1/2011, educația antepreșcolară se organizează în creșe, grădinițe și în centre de zi. Organizarea unităților de educație timpurie antepreșcolară, standardele de calitate și metodologia de organizare ale acestora se stabilesc prin hotărârea

Potrivit art. 3 și 4 din Metodologia din 2020 de evaluare instituțională în vederea autorizării, acreditării și evaluării periodice a organizațiilor furnizoare de educație, procesul de acreditare presupune parcurgerea a două etape succesive:

a) autorizarea de funcționare provizorie;

b) acreditarea.

Autorizarea de funcționare provizorie este etapa în care unitatea de învățământ/instituția de învățământ/organizația interesată, pe baza evaluării externe realizate, în condițiile legii, dobândește calitatea de furnizor de educație, prin ordin al ministrului educației și cercetării, la propunerea ARACIP.

Astfel, pentru a fi furnizor de educație, grădinița trebuie să dețină autorizație de funcționare sau să fie acreditată.

Răspuns oferit de:
Irina Dumitrescu,
consultant fiscal

Acces la o platformă web – impozit pe veniturile nerezidenților

IMPOZIT NEREZIDENȚI

Problemă fiscală

Pentru a plasa anunțuri publicitare, diverse materiale de marketing, societatea utilizează o platformă web pusă la dispoziție de o firmă din Ungaria. Societatea din Ungaria emite o factură sub forma unui abonament anual pentru acest serviciu.

Suma facturată pentru acest serviciu poate fi privită ca o redevență? Este necesar să solicităm furnizorului un certificat de rezidență fiscală? Cum ar trebui să impozităm serviciul în situația în care este vorba de o redevență și nu vom primi certificat de rezidență fiscală?

Cadru legal:

Potrivit prevederilor pct. 2 din Normele metodologice, în aplicarea prevederilor art. 223 alin. (1) lit. d) și e) din Codul fiscal, termenul redevență cuprinde orice sumă care trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 pct. 36 din Codul fiscal, indiferent dacă suma trebuie plătită conform unui contract sau ca urmare a copierii ilegale sau a încălcării drepturilor legale ale unei alte persoane.

Trecerea de la impozit pe profit la micro. Societate fără angajați

Problemă fiscală

SRL plătitoare de impozit pe profit cu capital social de la înființare de 45.000 lei. În 2020 a avut cinci salariați și o cifră de afaceri sub 1.000.000 euro, în 2021 va păstra capitalul social de 45.000 lei, însă rămâne fără niciun angajat, iar cifra de afaceri va fi sub 1.000.000 euro.

Când își va pierde calitatea de plătitoare de impozit pe profit? Începând cu ianuarie 2022 sau în cursul anului 2021 (dacă da, când anume)?

Cadru legal:

După trecerea microîntreprinderii la regimul de plătitor de 16% impozit pe profit, în cazul în care condițiile referitoare la quantumul capitalului social și la numărul de salariați nu sunt respectate, persoana juridică aplică sistemul de impozitare pe veniturile microîntreprinderii începând **cu anul fiscal următor** celui în care capitalul social este redus sub valoarea de 45.000 lei și/sau numărul salariaților scade sub doi, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 47 alin. (1)

din Codul fiscal, respectiv dacă au cifra de afaceri sub 1.000.000 euro.

În cazul în care, în perioada în care persoana juridică aplică prevederile titlului II, numărul de salariați variază în cursul anului, în sensul scaderii sub doi, condiția trebuie reîndeplinită în termen de 60 de zile, termen care se prelungește și în anul fiscal următor.

Ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor ca urmare a opțiunii se comunică organelor fiscale competente, potrivit pre-

IMPOZIT MICRO

vederilor Codului de procedură fiscală.

Persoanele juridice române aplică impozitul pe veniturile microîntreprinderilor începând cu anul următor celui în care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere.

Declaratiile care se depun sunt: D010/D700.

Termen de depunere: 31 martie 2021

Bază legală: art. 55 alin. (2) Codul fiscal care arată că:

„(2) Persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit comună organelor fiscale competente aplicarea sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, până la data de 31 martie inclusiv a anului pentru care se plătește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.”

Răspuns oferit de:
Vera Constantin, expert contabil

Monografie contabilă ONG. Cotizație membri

Problemă fiscală

O asociație non-profit are dreptul, conform statutului, să obțină venituri din cotizațiile membrilor și din taxa de înscriere.

1. La ce moment se contabilizează venitul din taxa anuală de membru? La momentul încasării prin casă sau bancă?
2. Există obligativitatea de a emite factură pentru cotizația anuală de membru?
3. Care este monografia contabilă pentru înregistrarea veniturilor aferente cotizațiilor membrilor asociației?

Cadru legal:

Veniturile din activitățile fără scop patrimonial cuprind și veniturile din cotizații.

Quantumul cotizațiilor precum și taxele de înscriere ale membrilor sunt stabilite prin statutul organizației nepatrimoniale.

ONG

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor din cotizații precum și din taxele de înscriere ale membrilor:

5121/531 = 7311

Înregistrarea încasării în avans a veniturilor:

5121 /5311 = 472

Evidențierea veniturilor din cotizații de încasat, așa cum e specificat în statutul asociației și fișa de aderare ONG:

461 = 7331

Rubrică dedicată abonaților

Scoatere din evidență creanțe, clienți în faliment. Scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate. Aspecte fiscale

CREANȚE
NEÎNCASATE

Referitor la ajustarea TVA sunt incidente prevederile art. 287 lit. d) din Codul fiscal:

Problemă fiscală

Cheltuielile cu scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate sunt deductibile dacă procedura de faliment nu e închisă și nu s-au constituit provizioane?

Dar dacă procedura de faliment e închisă, clientul radiat, nu s-au constituit provizioane, poate fi dedusă cheltuiala cu scoaterea din evidență și poate fi ajustat și TVA?

Poate un client să fie radiat (din alte cauze decât falimentul) înainte ca procedura de faliment să fie închisă?

Cadru legal:

Potrivit art. 25 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal, nu sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal: „h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:

1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;
2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;
3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;

4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;

5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;

6. au fost încheiate contracte de asigurare;”.

Prin urmare, dacă procedura de faliment a debitorilor nu a fost închisă și nu s-au constituit provizioane, cheltuielile ocazionate de scoaterea din evidență a creanțelor sunt nedeductibile fiscal.

Dacă procedura de faliment este închisă și nu s-au constituit provizioane, cheltuielile sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal.

Baza de impozitare a TVA se reduce: „în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a intrării în faliment a beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data sentinței sau, după caz, a încheierii, prin care s-a decis intrarea în faliment, conform legislației privind insolvența”.

Prin urmare, de la data pronunțării sentinței de intrare în faliment, este permisă ajustarea TVA din factura emisă clientului intrat în faliment.

Înainte ca procedura de faliment să fie închisă, clientul nu poate fi radiat din alte cauze, ci numai în urma sentinței de închidere a falimentului și radiere, pronunțate de instanța judecătorească.

Răspuns oferit de:
Ionuț Jinga, consultant fiscal

