

Caietul

An 7 • Nr. 17 • aprilie 2022

Contabilului profesionist

TOP SOLUȚII FISCALE

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

CUPRINS

Exercitare drept de deducere servicii neimpozabile în România	3
Facturi emise după inspecția fiscală. Tratament contabil și fiscal	4
Dosarul prețurilor de transfer. Sancțiuni pentru neîntocmire	5
Venituri din activități agricole nedeclarate. Stabilirea bazei de impunere prin estimare	9
Livrare locală în România sau vânzare intracomunitară la distanță, regim fiscal TVA	10
Lichidare voluntară microîntreprindere	11
Facturare persoană fizică. Informații obligatorii	13
CMR pentru justificare scutire TVA. Livrări intracomunitare	14
E-factura pentru servicii încasate cu vouchere de vacanță	15
Factură storno pe un serviciu executat dar nerecepționat	16
Cheltuieli nedeductibile D101. Vânzare clădire sub valoarea neamortizată	17
Societate neplătitoare de TVA, servicii prestate pentru beneficiar din stat terț, achiziții intracomunitare de bunuri, regim fiscal TVA	19
Livrare intracomunitară de bunuri, contribuția 2% fond mediu pentru vânzare deșuri feroase cumpărător din stat membru, regim fiscal TVA	22
Declarația 406. Produse cu risc fiscal	23

Exercitare drept de deducere servicii neimpozabile în România

PROBLEMĂ FISCALĂ

Microîntreprindere, prestatoare de servicii IT către o societate din SUA, depășește plafonul de TVA pentru România. Toate facturile emise sunt către SUA, neimpozabile în România.

Cum se va întocmi în acest caz decontul de TVA? Se alege pro rată 0%?

SOLUȚIE

Deși este neimpozabil în România, fiind impozabil la beneficiar conform prevederilor art. 278 alin. (2) regula B2B, serviciul se încadrează în categoria operațiunilor cu drept de deducere, caz în care prestatorul exercită, integral, dreptul de deducere a sumei TVA deductibile aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în scopul realizării serviciilor respective. Pentru aceste servicii se consideră că se respectă condiția de la art. 297 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (4) de la lit. b) din Codul fiscal, conform căreia: „(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- a) operațiuni taxabile;
- b) **operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;**“.

Deci, un serviciu neimpozabil în România din punctul de vedere al TVA conform prevederilor art. 278 alin. (2), reprezintă operațiune cu drept de deducere în România, așa cum, dacă același tip de serviciu ar fi prestat către un client din România, serviciul ar fi impozabil/taxabil în România prin colectarea TVA.

Având în vedere că serviciul IT este neimpozabil în România, dar cu drept de deducere, în decontul de TVA cod 300 se înscrie pro rată 100% în rubrica „Pro rată de deducere %”. Pro rata se calculează doar în cazul operațiunilor scutite fără drept de deducere, cum ar fi, de exemplu, în cazul serviciilor financiar bancare și de asigurare reglementate prin art. 292 alin. (2) lit. a), al serviciilor de arendare și de închiriere a bunurilor imobile reglementate prin art. 292 alin. (2) lit. e) etc. Deci, reprezintă operațiuni fără drept de deducere doar operațiunile reglementate prin art. 292 „Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități” din Codul fiscal, aspect reglementat prin art. 268 „Operațiuni impozabile” alin. (9) lit. c):

- „(9) Operațiunile impozabile pot fi:
 - a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 291;
 - b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292¹ și art. 294 – 296;
 - c) **operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxă și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu, aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292;**“.

Astfel, prin decontul de TVA cod 300, valoarea facturii emise pentru serviciul prestat se raportează doar la rândul 3 alocat pentru „Livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României (în UE sau în afara UE)...”, dar fără report la rândul 3.1 alocat pentru „Prestări de servicii intracomunitare care nu beneficiază de scutire în statul membru în care taxa este datorată”. Valoarea achizițiilor pentru desfășurarea activității persoanei impozabile se raportează prin decontul de TVA cod 300, suma TVA deductibilă fiind dedusă integral și raportată la rândul 36 TOTAL TAXĂ DEDUSĂ (rd. 32, rd. 33, rd. 34, rd. 35), ca urmare a aplicării pro ratei de deducere 100%.

Răspuns oferit de:
Amelia Dumitraș, consultant fiscal

Facturi emise după inspecția fiscală. Tratament contabil și fiscal

PROBLEMĂ FISCALĂ

Societatea X, prestatoare de servicii curățenie, neînregistrată în scopuri de TVA, a depășit plafonul de 300.000 lei în luna octombrie 2021. Astfel, societatea X trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA începând cu luna decembrie 2021.

S-a constatat depășirea plafonului de TVA abia în luna ianuarie 2022, drept pentru care a depus documentația pentru înregistrarea în scopuri de TVA în decursul lunii ianuarie 2022. ANAF a înregistrat societatea X în scopuri de TVA începând cu luna februarie 2022.

În urma depunerii cu întârziere a documentației privind înregistrarea în scopuri de TVA, ANAF a realizat o verificare documentară conform art. 148-149 din Codul de procedură fiscală și a stabilit obligații fiscale privind TVA pentru lunile decembrie 2021 și ianuarie 2022 prin determinarea diferenței între TVA colectată și TVA deductibilă.

În acest sens, Serviciul Inspecție fiscală a emis o „Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite ca urmare a verificării documentare” prin care s-a stabilit TVA de plată.

Societatea X poate emite, pe baza deciziei sus-menționate, facturi de corecție „după inspecția fiscală” tuturor clienților (pentru perioada decembrie 2021 și ianuarie 2022), iar clienții să își poată exercita dreptul de a deduce TVA de pe aceste facturi având în vedere că la pct. 108 alin. (4) din Normele de aplicare a Codului fiscal este menționat „Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală”?

Cu alte cuvinte, verificarea documentară poate fi considerată inspecție fiscală și să permită clienților să deducă TVA aferentă facturilor de corecție? În situația în care TVA este deductibilă pentru clienții societății X pe baza facturilor de corecție, vă rugăm să ne precizați monografia contabilă, precum și modul de completare a declarațiilor 300 și 394 atât pentru societatea X, cât și pentru clienții săi.

SOLUȚIE

Potrivit art. 330 alin. (3) din Codul fiscal:

„Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 – 302”.

Conform pct. 108 alin. (4) și (5) din Normele metodologice date în aplicarea art. 330 din Codul fiscal:

„(4) Furnizorii/Prestatorii care emit facturi de corecție după inspecția fiscală, în conformitate cu prevederile art. 330 alin. (3) din Codul fiscal, înscriu aceste facturi în jurnalul pentru vânzări într-o rubrică separată, iar acestea se preiau de asemenea într-o rubrică separată din decontul de taxă, fără a avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată înscrisă în respectivele facturi. Pentru a evita situațiile de abuz și pentru a permite identificarea situațiilor în care se emit facturi după inspecția fiscală, în cuprinsul acestor facturi furnizorii/prestatorii trebuie să menționeze că sunt emise după inspecția fiscală. Beneficiarii au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 – 301 din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 301 alin. (2) din Codul fiscal.

(5) Prevederile alin. (4) se aplică inclusiv în cazul micilor întreprinderi care nu s-au înregistrat în scopuri de TVA potrivit art. 316 din Codul fiscal la depășirea plafonului prevăzut de art. 310 din Codul fiscal și organele de inspecție

fiscală au stabilit taxa colectată aferentă livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate în perioada în care ar fi trebuit să fie înregistrate în scopuri de taxă”.

Așadar, societatea dvs., întrucât a fost supusă unui control fiscal (chiar dacă este vorba de o verificare documentară), trebuie să emită facturi de corecție către beneficiari.

Acestea vor fi înregistrate într-o rubrică separată în Decontul de taxă „Facturi emise după inspecția fiscală”, fără să afecteze astfel TVA colectată. Se vor raporta în D394 (cartuș C), fiind operațiuni taxabile.

Atenție la modul de emitere a facturilor: să se menționeze pe facturi că sunt emise după inspecția fiscală.

Beneficiarii au dreptul de deducere a TVA înscrise în aceste facturi de corecție, dacă îndeplinesc condițiile prevăzute la art 297-301 din Codul fiscal (achizițiile să fie efectuate în scopul unor operațiuni taxabile...). În decontul de TVA se vor înscrie la rd. 34 „Regularizări taxă dedusă”. De asemenea, se vor raporta în D394 (cartuș C).

Monografie contabilă:

a) la prestator

4111 = 7XX valori cu semnul minus

4111 = %
7XX
4427

b) la beneficiar

6XX = 401 valori cu semnul minus

% = 401
6XX
4426

Rămâne o sumă de încasat/de achitat reprezentând TVA aferentă facturilor de corecție.

Răspuns oferit de:
Ionuț Jinga, consultant fiscal

Dosarul prețurilor de transfer. Sancțiuni pentru neîntocmire

PROBLEMĂ FISCALĂ

Am dori să știm sancțiunile care se aplică pentru inexistența dosarului prețurilor de transfer pentru tranzacțiile 2021 cu părți afiliate și termenele maxime de prezentare de când ar deveni sancționabilă inexistența dosarului pentru tranzacțiile anului 2021 sau pentru un dosar incomplet, ținând cont că avem pentru anii din urmă aceste dosare. Vă rugăm să menționați actul normativ care reglementează sancțiunile.

SOLUȚIE

Tranzacțiile între persoanele afiliate derulate începând cu data de 01 ianuarie 2016 se supun procedurilor privind dosarul prețurilor de transfer aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 442 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, conform art. 13 din acest ordin.

Care este rolul dosarului prețurilor de transfer?

Art. 11 alin. (4) din Codul fiscal – valabil începând cu data de 01 ianuarie 2016 – precizează în mod imperativ faptul că „Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.”

Cum se justifică faptul că între persoanele afiliate tranzacțiile au avut ca bază valoarea de piață, adică valoarea utilizată la tranzacțiile dintre aceste persoane și terțe persoane, independente?

Justificarea utilizării valorii de piață la tranzacțiile derulate între părțile afiliate se face prin întocmirea așa-numitului dosar al prețurilor de transfer, potrivit art. 1 din Ordinul nr. 442/2016.

Așadar, dosarul prețurilor de transfer are rolul, în fața organelor fiscale, al unui document prin intermediul căruia entitățile care au efectuat tranzacții cu afiliatele lor justifică, argumentează și documentează utilizarea/neutilizarea valorii de piață pentru aceste tranzacții. Practic, entitățile afiliate „jură pe roșu” că au utilizat prețul pieței între ele sau, dacă nu au utilizat acest preț, de ce nu au utilizat prețul pieței (de exemplu, o entitate avea nevoie stringentă și rapidă de cash, pe care nu putea să-l obțină din sistemul bancar cu maximă celeritate, de aceea s-a împrumutat de la o afiliată, căreia îi achită o dobândă mai mare decât cea care ar fi fost plătită unei instituții bancare/nebancare).

De ce trebuie justificată utilizarea prețurilor de piață?

Deoarece organele fiscale (din orice țară, nu numai din România) au dreptul de a ajusta baza impozabilă a unei taxe (a unui impozit direct), astfel încât această bază impozabilă să fie evaluată/estimată la nivelul unui preț de piață real sau estimat), pentru a se evita „mutarea” profiturilor și, implicit, plata taxelor dintr-o jurisdicție fiscală mai aspră într-una mai favorabilă.

Totuși, având în vedere multitudinea și frecvența mare a tranzacțiilor derulate între părțile afiliate, justificarea prețului de piață utilizat sau nu în cadrul acestora nu poate fi solicitată de către ANAF pentru toate operațiunile de această natură.

Cum orice pe lumea aceasta trebuie să aibă un prag semnificativ, un sistem de referință important de analiză, de evaluare, de comparare, și în această situație justificarea, respectiv întocmirea dosarului prețurilor de transfer (adică a prețurilor utilizate în tranzacțiile/transferurile dintre părțile afiliate) devine obligatorie, în fața organelor fiscale, doar pentru anumite tipuri de tranzacții și pentru un anumit nivel valoric minim.

Condițiile în care se solicită dosarul prețurilor de transfer, prevăzute în Ordinul nr. 442/2016:

1) obligatoriu:

1.1) Criterii cumulative:

- a) Entități: mari contribuabili; și
- b) Tip tranzacții: financiare (exemplu: acordare/primire împrumuturi); prestările de servicii primite/prestate; achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale; și
- c) Praguri valorice anuale minimale, ale tranzacțiilor respective efectuate cu toate persoanele afiliate, fără TVA:
 - 200.000 euro, în cazul dobânzilor încasate/plătite pentru serviciile financiare, calculate la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;
 - 250.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii primite/prestate, calculate la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal;
 - 350.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale, calculate la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal.