

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON PRO

www.rspro.ro

An 9 • Nr. 120 • octombrie 2015

TAXE ȘI IMPOZITE

Revista de Proceduri obligatorii
pentru contabilul român

ACTUAL

Editorial



Incredibila putere a corporațiilor

Samsung are o cifră de afaceri anuală de cca 250 de miliarde \$, cam cât PIB-ul Portugaliei. Wal-Mart Stores Inc. are 2,15 milioane de angajați, un număr care depășește populația unor țări ca Macedonia și Slovenia. Iar firma newyorkeză BlackRock, cea mai mare companie de management al investițiilor, gestionează active de 3.500 de miliarde \$, mai mult decât rezervele naționale ale oricărui stat din lume. Ce arată aceste exemple?



Arată că, în ultimul timp, marile corporații au ajuns să depășească aproape toate statele de pe glob în materie de resurse, conexiuni sau influență. Da, aceste organizații private au mai multă putere decât majoritatea statelor lumii. Grație Internetului, mijloacelor moderne de transport și, într-un sens mai larg, globalizării, ele se bucură de flexibilitate, mobilitate și spațiu de manevră. Iar slabele lor legături naționale le permit ca, atunci când nu le convine ceva (de exemplu, nivelul taxelor), să-și mute pur și simplu investiția în altă țară.

Afacerile și, mai general, interesele economice modelează de mult timp felul în care se întâmplă lucrurile. Și fac asta în moduri diverse, care merg de la influențarea politicii externe a unei țări și până la asumarea de către gigantul afacerilor a unor roluri similare celor ale statului (oferind angajaților asigurări de sănătate, locuințe și alte facilități).

Se poate spune, fără teama de a greși, că **aceste companii uriașe conduc de fapt lumea**. Nu guvernele!

Florin Turza,
avocat, redactor-șef

În această ediție:

Refacturarea utilităților. Înregistrări contabile	2
Implicațiile fiscale în situația participării la târguri internaționale	3
Achiziționare marfă în regim de import definitiv	4
Înregistrări contabile în situația achiziției unei licențe	5
Achiziție realizată de la o persoană fizică. Documente. Impozit	6
Perioada maximă de delegare	6
Tichete de masă pentru salariații care muncesc în ture. Tratament fiscal	7
Limitele cheltuielilor de detașare/delegare	8

Refacturarea utilităților. Înregistrări contabile

Problemă fiscală

O societate care refacturează cheltuieli cu utilitățile către chiriași primește de la compania de apă factura cu consumul lunar la care se aplică o taxă specială care este nepurtătoare de TVA. În momentul refacturării, consumului de apă, la această taxă se aplică TVA de 24% sau nu? De asemenea, pe factură, la rubrica denumirea produselor, este corect să precizăm numele societății furnizoare de utilități (ex. E-ON ENERGIE, ELECTRICA, COMPANIA APĂ etc.) cu valoarea consumului, sau trebuie precizată denumirea utilității respective (energie electrică, consum gaz, consum apă etc.) cu unitatea de măsură specifică fiecărui consum?

Rezolvare:

Din punct de vedere contabil, refacturarea este reglementată de punctul 432 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, astfel sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial, încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punctul de vedere al TVA persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători-revânzători.

Din punctul de vedere al TVA, proprietarul spațiului, care refacturează utilitățile, este considerat cumpărător-revânzător, conform punctului 19 alin. (4) din normele date în aplicarea art. 137 din Codul fiscal, astfel:

„(4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul

altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2)”.
...

„Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar, persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate în condițiile legii și are obligația de a colecta TVA pentru operațiunile taxabile.”

În acest context, vă redăm și exemplul nr. 3 de la pct. 19 alin. (4) din Normele de aplicare a art. 137 din Codul fiscal:

„Exemplul nr. 3: O societate care derulează operațiuni imobiliare are încheiate contracte de închiriere pentru diverse spații dintr-un bun imobil. Pentru utilitățile necesare, printre care electricitatea, apa, telefonul, sunt încheiate contracte pe numele societă-

ții imobiliare, dar acestea sunt furnizate în beneficiul direct al chiriașilor. În cazul în care, prin contractul de închiriere, se stipulează distinct că plata utilităților nu este inclusă în prețul chiriei, societatea imobiliară poate aplica structura de comisionar pentru refacturarea acestor cheltuieli către chiriași.”

La refacturare, cumpărătorul-revânzător trebuie să aplice același regim aplicat de prestatorul acestor servicii.

Contravaloarea utilităților refacturate se înregistrează în mod cert cu TVA, iar taxele refacturate fără TVA – așa cum a fost primită factura de la furnizorul de utilități, astfel:

%	=	401	
			„Furnizori”
461			
„Debitori diverși”			
4426			
„TVA deductibilă”			
4111	=	%	
„Clienți”			
		461	
			„Debitori diverși”
		4427	

Pe factură – la denumirea serviciilor vă recomandăm să menționați „Recuperare costuri cu energie, apă etc.” – menționând cota-parte care revine chiriașului și să anexați și copii de pe facturile de la furnizorul de utilități. Veți înscrie suma pe factură (nu nr. de kW, mc, etc.) – suma convenită în luna respectivă – având anexat și detaliul de calcul.

Irina Coma,
Consultant fiscal

Vă invităm să faceți parte din comunitatea celor 22.477 de contabili care beneficiază în fiecare zi de consultanță fiscal-contabilă specializată cu PortalCodulfiscal.ro!

Abonați-vă acum la Portal Codul fiscal și asigurați-vă că interpretați și că aplicați legea corect!
www.portalcodulfiscal.ro

PORTAL
Codul
Fiscal

Implicațiile fiscale în situația participării la târguri internaționale

Problemă fiscală

Societatea noastră a participat la un târg într-o țară UE. Ulterior ni se facturează de către firma organizatoare din țara de desfășurare a evenimentului, costurile de participare la târg (chirie stand, materiale folosite în amenajarea standului). Cum se înregistrează această factură din punct de vedere contabil și al TVA? Se plătește impozit pe venituri nerezidenți? Cum se declară în declarația 300 și 390?)

Rezolvare:

În conformitate cu prevederile art. 133 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, regula generală prevede că:

- locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă este locul unde respectiva persoană, care primește serviciile, își are stabilit sediul activității sale economice;
- locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.

Excepțiile de la regula generală sunt menționate la alin. (4) și (5) ale art. 133 din Codul fiscal. La art. 5 lit. f) se menționează că: „Prin excepție de la prevederile alin. (3), locul următoarelor servicii este considerat a fi locul în care activitățile se desfășoară efectiv, în cazul serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau de activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv în cazul serviciilor prestate de organizatorii acestor activități, prestate către persoane neimpozabile”.

Astfel, din punctul de vedere al TVA, operațiunea nu este impozabilă în România, dar este impozabilă în țara UE unde are loc efectiv evenimentul (târgul internațional). Factura

emisă de furnizor ar trebui să aibă inclusă și cota de TVA din respectiva țară UE. Valoarea integrală a facturii, care include și cota de TVA din statul UE al furnizorului, va reprezenta pentru firma din România un cost. Factura se va înregistra prin articolul contabil 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” = 401 „Furnizori”. Operațiunea nu se declară în formularul 390 VIES deoarece nu reprezintă o achiziție intracomunitară de servicii. În ceea ce privește declararea în decontul de TVA, operațiunea se raportează la rândul 26 „Achiziții de bunuri și servicii scutite de taxă sau neimpozabile”, fără preluarea la rândul 26.1 „Achiziții de servicii intracomunitare scutite de taxă”.

Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți, conform prevederilor art. 115 alin.(1) lit. k) din Codul fiscal: „Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: venituri din servicii prestate în România de orice natură și în afara României de natura serviciilor de management, de consultanță în orice domeniu, de marketing, de asistență tehnică, de cercetare și proiectare în orice domeniu, de reclamă și publicitate indiferent de forma în care sunt realizate”. Astfel, în opinia mea, prestarea de servicii efectuată de firma din UE

intră în sfera impozitului pe veniturile nerezidenților obținute din România.

La art. 118 alin.(1) din Codul fiscal se menționează că: „Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri”. Pct. 12 alin. (9) din Normele de aprobare a Codului fiscal, date în aplicarea art. 118 alin.(1) menționează că:

„Prevederile titlului V din Codul fiscal se aplică atunci când beneficiarul venitului obținut din România este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri sau când beneficiarul venitului obținut din România, rezident al unui stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau documentul prevăzut la pct. 13 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit”.

Lista statelor cu care România are încheiate convenții pentru evitarea dublei impuneri este disponibilă pe site-ul A.N.A.F, cu precizarea că sunt încheiate astfel de convenții cu toate statele membre UE

(https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/AsistentaContribuabili_r/Conventii/Conventii.htm).

În concluzie, dacă prestatorul dvs. din UE nu prezintă certificatul de rezidență fiscală (sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, cu atribuții în domeniul certificării rezidenței), la momentul plății venitului, veți avea obligația reținerii prin stopaj la sursă a unei cote de 16% din venitul brut.

Serju Dumitrescu,
Consultant fiscal

Achiziționare marfă în regim de import definitiv

Problemă fiscală

Firma noastră achiziționează din Norvegia marfă în regim de import definitiv (taxe vamale, TVA), condiția de livrare DDP. Cum pot încadra în jurnal această achiziție? Care sunt notele contabile aferente și baza legală? Condiția de livrare e DDP (taxe, TVA) sunt suportate de furnizor, marfă import definitiv. Cum putem încadra această marfă în jurnalul de achiziție? TVA nu se plătește de firma noastră, deci nu ar trebui evidențiat în jurnalul de achiziții de bunuri și servicii din țară și importuri de bunuri taxabile?

Rezolvare:

În orice contract de vânzare se pune problema stabilirii modalităților de livrare, a transferului riscurilor și a repartizării între vânzător și cumpărător a cheltuielilor aferente transportului mărfurilor (cheltuieli privind asigurarea mărfii, contravaloarea transportului). Este anevoioasă rezolvarea acestor formalități de fiecare dată prin inserarea în contract a clauzelor detaliate cuprinzând reglementarea tuturor acestor aspecte. De aceea, practica a imaginat o metodă de a scurta drumul până la încheierea contractului, recurgând la termeni comerciali ce condensează într-o formă cât mai simplificată posibil, situațiile cele mai uzuale.

INCOTERMS este un acronim pentru International Commercial TERMS, ceea ce înseamnă Clauze de Comerț Internațional. În condițiile date, o livrare DDP (Delivered Duty Paid) în condițiile INCOTERMS presupune faptul că furnizorul din Norvegia suportă toate cheltuielile cu transportul mărfii, inclusiv riscul de transport, până la un loc agreed cu beneficiarul. Dacă trebuie efectuate formalități vamale, taxele vamale și alte speze oficiale se suportă tot de furnizor.

Având în vedere că taxele vamale sunt plătite de furnizorul din Norvegia, societatea nu este obligată la plata acestora și nici nu vor genera o ieșire de numerar din societate. Prin urmare, aceste taxe nu se vor înregistra de către

societatea dvs. în costul de achiziție al bunurilor. Pe de altă parte, potrivit art. 126 alin. (2) din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se consideră operațiune impozabilă importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România, potrivit art. 132².

Potrivit art. 132² alin. (1), locul importului de bunuri se consideră pe teritoriul statului membru în care se află bunurile când intră pe teritoriul comunitar. În condițiile date, importul bunurilor din Norvegia în România este operațiune impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În conformitate cu prevederile art. 151¹ din Codul fiscal, plata taxei pentru importul de bunuri supus taxării este obligația importatorului. De asemenea, în conformitate cu prevederile pct. 59 alin. (1) din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal, importatorul care are obligația plății taxei pentru un import de bunuri taxabil este:

a) cumpărătorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată. Prin excepție, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. Orice livrări anterioare importului nu sunt impozabile în

România, cu excepția livrărilor de bunuri pentru care se aplică regulile prevăzute la art. 132 alin. (1) lit. e) și f) din Codul fiscal;

- b) furnizorul bunurilor, pentru livrările de bunuri care sunt instalate sau asamblate în interiorul României de către furnizor ori în numele acestuia și dacă livrarea acestor bunuri are loc în România în condițiile art. 132 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sau cumpărătorul către care se expediază bunurile, dacă acesta a optat pentru calitatea de importator;
- c) proprietarul bunurilor, pentru bunurile importate în vederea efectuării de operațiuni de închiriere sau leasing în România;
- d) persoana care reimportă în România bunurile exportate în afara Comunității, pentru aplicarea scutirilor prevăzute la art. 142 alin. (1) lit. h) și i) din Codul fiscal;
- e) proprietarul bunurilor sau persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul Fiscal, care importă bunuri în România:
 1. în regim de consignatie sau stocuri la dispoziția clientului, pentru verificarea conformității ori pentru testare. Beneficiarul înregistrat conform art. 153 din Codul fiscal poate fi importatorul bunurilor care are obligația plății taxei pentru respectivul import, cu condiția ca bunurile respective să fie cumpărate de acesta sau dacă nu le achiziționează să le reexporte în afara Comunității;
 2. în vederea reparării, transformării, modificării sau prelucrării acestor bunuri, cu condiția ca bunurile rezultate ca urmare a acestor operațiuni să fie reexportate în afara Comunității sau să fie achiziționate de către persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 din Codul fiscal care a efectuat importul.

În conformitate cu prevederile alin. (2) al acestui punct, orice persoană care nu este obligată la plata taxei pentru un import conform alin. (1), dar pe numele căreia au fost declarate bu-