

# Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, expert contabil Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

## CUPRINS – IUNIE 2018

### ✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Principalele modificări ale normelor la Codul fiscal ..... 3  
*consultant fiscal Ionuț JINGA*

### ✓ MONOGRAFII CONTABILE

- Depozite de fructe și legume ..... 7  
*expert contabil Otilia Mihaela ROMAN*
- Achiziție afacere. Identificarea fondului comercial ..... 22  
*expert contabil Otilia Mihaela ROMAN*
- Agenție de turism ..... 29  
*consultant fiscal Domnica VASILIU*

### ✓ CAZURI PRACTICE

- Aplicarea legislației privind protecția datelor cu caracter personal în contextul respectării obligațiilor fiscale declarative ..... 32
- Obligații privind protecția datelor cu caracter personal în cadrul unei societăți de contabilitate ..... 34
- Recuperare impozit pe venitul din dobânzi reținut și plătit în plus ..... 36
- Regimul fiscal al veniturilor din activități proprii ..... 38
- Dividende distribuite în anul 2018. Declarația 205 și Declarația unică ..... 39
- Vânzare teren către asociat. Regim TVA ..... 40



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa [revistadecontabilitate@rs.ro](mailto:revistadecontabilitate@rs.ro)



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – [www.rs.ro](http://www.rs.ro)

ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 696.15 lei;

e-mail: [comenzi@rs.ro](mailto:comenzi@rs.ro); [www.revistadecontabilitate.contabilul.ro](http://www.revistadecontabilitate.contabilul.ro).

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Mara Dobre

Tehnoredactare: Dana Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



**RENTROP & STRATON**  
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Mariana Nețoiu

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

# Principalele modificări ale normelor la Codul fiscal

consultant fiscal  
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL  
COMENTEAZĂ

Multitudinea de schimbări în legea fiscală de bază – Codul fiscal – nu au putut lăsa indiferente nici normele metodologice de aplicare a acestora.

În Monitorul Oficial nr. 442 din 25 mai 2018 a fost publicată Hotărârea Guvernului nr.354 din 16 mai 2018 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

Modificările la norme vizează aproape toate capitolele din legea fiscală, cum ar fi impozitul pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul pe venit, contribuțiile sociale obligatorii, TVA, accizele, impozitele și taxele locale.

Modificările și completările aduse la Normele metodologice vizează următoarele aspecte principale:

## 1. Impozitul pe profit

### Deductibilitatea cheltuielilor cu creanțele înstrăinate

În perioada aplicării prevederilor art. 25 alin. (3) lit. n) din Codul fiscal, pentru determinarea limitei deductibile de 30% din valoarea creanțelor înstrăinate, se au în vedere următoarele:

a) în cazul în care o parte din valoarea creanțelor înstrăinate este înregistrată pe cheltuieli, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, și o parte din valoarea creanțelor înstrăinate reprezintă elemente similare cheltuielilor, partea din sumele reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate înregistrată pe cheltuieli se însumează cu partea din sumele reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate care reprezintă elemente similare cheltuielilor, iar sumele care depășesc limita de 30% din valoarea creanțelor înstrăinate reprezintă sume ne-deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal;

b) în cazul în care întreaga valoare a creanțelor înstrăinate reprezintă elemente similare cheltuielilor, partea care depășește limita de 30% din valoarea creanțelor înstrăinate reprezintă sume nedeductibile pentru determinarea rezultatului fiscal.

- determinarea pierderii generate de diferențele de curs valutar la împrumuturi și instrumente legate de obținerea de finanțare;
- cursul de schimb utilizat pentru determinarea plafonului deductibil reprezentând echivalentul în lei al sumei de 200.000 euro, în cazul contribuabililor care calculează, declară și plătesc impozitul pe profit trimestrial;
- aplicarea prevederilor art. 402 din Codul fiscal în cazul contribuabililor care au optat pentru anul fiscal diferit de anul calendaristic, precum și în cazul contribuabililor care se dizolvă cu lichidare;
- exemplificarea modului de determinare a nivelului deductibil al costurilor excedentare ale îndatorării, în cadrul noilor reguli privind limitarea deductibilității dobânzii și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic.

condițiilor de acordare a restituirii accizelor plătite la bugetul de stat în România pentru produsele din tutun încălzit supuse accizelor nearmonizate, fabricate în antrepozitele fiscale din România și care ulterior fac obiectul unei livrări intracomunitare sau la export.

- Garanțiile constituite de antrepozitarii autorizați se depun la autoritatea fiscală teritorială în termen de maximum 30 de zile lucrătoare de la data când devine valabilă autorizația. Diferențele rezultate din actualizarea sau executarea garanției constituite de antrepozitarii autorizați, destinatarii înregistrați, expeditorii înregistrați, importatorii autorizați și reprezentanții fiscali se regularizează prin depunerea la autoritatea fiscală teritorială, în termen de maximum 30 de zile lucrătoare de la data actualizării sau executării garanției, după caz, a unui depozit în numerar sau a unei garanții personale. În termen de 5 zile lucrătoare de la data constituirii/reîntregirii garanției, autoritatea fiscală teritorială transmite la autoritatea vamală teritorială o copie a documentului care atestă constituirea/reîntregirea garanției.
- În cazul antrepozitarului autorizat, destinatarului înregistrat și expeditorului înregistrat, autoritatea fiscală teritorială aprobă reducerea garanției, la cerere, după cum urmează:
  - a) cu 50%, în situația în care în ultimii 2 ani consecutivi de activitate pentru care a fost autorizat nu a înregistrat obligații fiscale restante la bugetul general consolidat, de natura celor administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, pentru care s-a dispus executarea garanției și a fost începută procedura de executare silită;
  - b) cu 75%, în situația în care în ultimii 3 ani consecutivi de activitate pentru care a fost autorizat nu a înregistrat obligații fiscale restante la bugetul general consolidat, de natura celor administrate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, pentru care s-a dispus executarea garanției și a fost începută procedura de executare silită.

## 6. Impozite și taxe locale

- Pentru acordarea scutirii impozitului pe clădirile clasate ca monumente istorice, de arhitectură sau arheologice, indiferent de titularul dreptului de proprietate sau de administrare, care au fațada stradală și/sau principală renovată sau reabilitată, au fost stabilite documentele care se depun la organul fiscal local, respectiv:
  - a) autorizația de construire, eliberată cu respectarea prevederilor Legii nr. 422/2001 privind protejarea monumentelor istorice, republicată;
  - b) procesul-verbal de recepție privind lucrările executate;
  - c) actul prin care se face regularizarea taxei pentru autorizația de construire.

Au fost refăcute exemplele de calcul al impozitului pe teren, ca urmare a abrogării impozitării suprafețelor de teren, înregistrate în registrul agricol la categoria de folosință terenuri cu construcții, precum și terenuri înregistrate în registrul agricol la altă categorie de folosință decât cea de terenuri cu construcții, în suprafață de până la 400 mp.



# Depozite de fructe și legume

expert contabil  
Otilia-Mihaela ROMAN

MONOGRAFII  
CONTABILE

*Domeniul de activitate al fructelor și al legumelor este unul deosebit de sensibil, în special din perspectiva perisabilității rapide a acestor bunuri.*

Contabilitatea unui depozit de fructe și legume trebuie canalizată pe mai multe direcții esențiale:

- direcție referitoare la modul de organizare a gestiunii;
- direcție contabilă;
- direcție tehnico-operativă (reprezentată de documentele ce trebuie întocmite);
- altă direcție fiscală.

Însă aceste direcții se intersectează, neputând fi dissociate, una depinzând de cealaltă.

Un depozit de fructe și legume desfășoară o activitate de comerț cu ridicata (denumit și angro), care reprezintă „activitatea desfășurată de comercianții care cumpără produse în cantități mari în scopul revânzării acestora în cantități mai mici altor comercianți sau utilizatori profesionali și colectivi;”, potrivit definiției acestui tip de comerț prevăzute de **O.G. nr. 99 din 29 august 2000** privind comercializarea produselor și serviciilor de piață – republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din acest motiv, organizarea gestiunii mărfurilor unui depozit de fructe și legume se face cantitativ-valoric, ceea ce desemnează faptul că evidența mărfurilor se ține atât cantitativ, pe unitatea de măsură și cantitatea specifice fiecărui sortiment în parte, cât și valoric, pe fiecare preț specific fiecărui sortiment în parte.

Din punct de vedere contabil, un depozit de fructe și legume organizează și ține contabilitatea potrivit reglementărilor aplicabile date în aplicarea Legii nr. 82/1991, a contabilității – republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste reglementări contabile pot fi aprobate de unul dintre următoarele două ordine, după cum societatea aplică sau nu aplică modelul de contabilitate bazat pe standardele internaționale de contabilitate, astfel:

- dacă societatea nu aplică IFRS – aplică **O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014** pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate;
- dacă societatea aplică IFRS – aplică **O.M.F.P. nr. 2.844 din 12 decembrie 2016** pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Evidența tehnico-operativă, adică documentele utilizate pentru consemnarea operațiunilor și pentru gestionarea bunurilor, este ținută cu ajutorul documentelor aprobate prin **O.M.F.P. nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015** privind documentele financiar-contabile.

Din cadrul acestora, cele mai relevante documente obligatorii de ținut pentru activitatea unui depozit de legume-fructe sunt cele specifice oricărui comerț cu ridicata, respectiv:

- a) Nota de recepție și constatare de diferențe (NIR) – cod 14-3-1A;
- b) Dispoziția de livrare – cod 14-3-5A ;
- c) Avizul de însoțire a mărfii – cod 14-3-6A ;
- d) Fișa de magazie – cod 14-3-8 ;
- e) Chitanța – cod 14-4-1;
- f) Dispoziția de plată/încasare către casierie – cod 14-4-4;
- g) Registrul de casă – cod 14-4-7A.

În plus, un document care are o importanță în special fiscală îl reprezintă factura – ce este reglementată de Codul fiscal, la art. 319.

Factura are rol atât pentru evidența și justificarea aprovizionărilor cu marfă, cât și pentru evidența și justificarea livrărilor de marfă, fiind documentul suprem care stă la baza aplicării deducerii de TVA, în cazul societăților înregistrate în scop de TVA conform **art. 316 din Codul fiscal**.

În afara acestor documente comune, având în vedere natura bunurilor comercializate, și anume legume și fructe (denumite generic produse agricole), în cazul în care aprovizionarea se face de la producători interni individuali – persoane fizice –, care dețin „*atestatul de producător*” eliberat de către Primărie, în conformitate cu **Legea nr. 145 din 21 octombrie 2014** pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței produselor din sectorul agricol – cu modificările și completările ulterioare –, documentul care stă la baza justificării aprovizionării cu astfel de bunuri este „*carnetul de comercializare a produselor din sectorul agricol*” – reglementat de aceeași lege.

Carnetul de comercializare a produselor din sectorul agricol reprezintă singurul document justificativ pentru exercitarea activităților de comerț cu ridicata sau comerț cu amănuntul a produselor agricole obținute în ferma/gospodăria proprie de către producătorii agricoli persoane fizice care dețin atestat de producător.

Legea sus-amintită interzice vânzarea produselor cumpărate de la terțe persoane în baza carnetului de comercializare.

## ATENȚIE!

Pentru aprovizionarea cu produse agricole de la producători individuali nu se utilizează documentul instituit de **O.M.F.P. nr. 2.634/2015**, denumit „*BORDEROU DE ACHIZIȚIE (de la producători individuali)*” – Cod 14-4-13/b.

Din punctul de vedere al aspectului fiscal al activității, se urmărește calcularea, înregistrarea și plata către buget a taxelor, impozitelor și contribuțiilor conform Codului fiscal.

Taxele, impozitele și contribuțiile datorate de către un depozit de legume-fructe sunt cele comune, dar și specifice societății care desfășoară activitatea, în funcție de statusul său fiscal și de vectorul fiscal declarat la ANAF, astfel:

- dacă societatea este plătitoare de impozit pe profit – sunt aplicabile prevederile titlului II – Impozitul pe profit – referitoare la maniera de stabilire a rezultatului fiscal și, implicit, a impozitului pe profit;
- dacă societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor – sunt aplicabile prevederile titlului III - Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor – referitoare la maniera de stabilire a acestui tip de impozitare;
- dacă societatea are angajați – sunt aplicabile prevederile titlurilor IV – Impozitul pe venit – și V – Contribuții sociale obligatorii – referitoare la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și a contribuțiilor sociale obligatorii aferente acestui tip de venit plătit de societate;
- dacă societatea este înregistrată în scop de TVA (sau chiar și în situația în care nu este înregistrată în scop de TVA) – sunt aplicabile prevederile titlului VII – Taxa pe valoarea adăugată – referitoare la toate aspectele legate de TVA: cote, deducerea TVA, colectarea TVA, facturare, ajustări etc.;
- dacă societatea deține în patrimoniu imobilizări corporale de natura clădirilor, terenurilor sau mijloacelor de transport sau dacă deține un panou, un afișaj sau o structură de afișaj pentru reclamă și publicitate – sunt aplicabile pre-

vederile titlului IX, Impozite și taxe locale – referitoare la stabilirea și plata către Direcția de Taxe și Impozite Locale din cadrul Primăriei a unui impozit, a unei taxe pentru aceste elemente.

În afară de aceste taxe și impozite, în funcție de maniera de desfășurare a activității, pot interveni și alte impozite, dar care nu fac parte și nu se înscriu în vectorul fiscal, fiind aleatorii.

Astfel de impozite pot fi următoarele, fără a fi limitative:

- impozitul pe dividende – sunt aplicabile fie prevederile titlului II – Impozitul pe profit – referitoare la declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende de către societatea la care se dețin titluri de participare de către alte entități române sau la încasarea de dividende de către societatea română care deține titluri de participare la alte entități –, fie prevederile titlului IV – Impozitul pe venit – referitoare la declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende de către societatea la care se dețin titluri de participare de către persoane fizice române –, fie prevederile titlului VI – Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România – referitoare la declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende de către societatea la care se dețin titluri de participare de către alte entități/persoane fizice nerezidente;
- impozitul pe veniturile obținute din România de către nerezidenți – sunt aplicabile prevederile titlului VI – Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România – referitoare la declararea, reținerea și plata impozitului pe veniturile nerezidenților.

Un alt aspect de care trebuie să se țină cont în activitatea de comercializare a legumelor și fructelor – care are implicații fiscale atât din punctul de vedere al impozitului (pe profit sau pe veniturile microîntreprinderilor), cât și al TVA – îl reprezintă scăderea din gestiune a produselor, cu alte ocazii decât cele de vânzare, fie că este vorba de degradări, deteriorări din cauze naturale, fie că este vorba de operațiuni cauzate de factorul uman.

Este evident și recunoscut faptul că, în cazul legumelor și al fructelor proaspete, apare procesul natural de uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice.

Aceste scăzăminte naturale sunt consemnate și din punct de vedere legal prin **H.G. nr. 831 din 27 mai 2004** pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, fiind denumite „perisabilități”.

Scăzămintele (pierderile) de natura perisabilităților – care generează cheltuieli pentru societate – sunt acordate de către legiuitor societăților care activează în domeniul comercializării unor astfel de produse și care sunt plătitoare de impozit pe profit, sub forma unor coeficienți care se aplică la valoarea mărfii intrate și, din punct de vedere fiscal, nu sunt supuse impozitului pe profit și TVA.

Potrivit art. 6 și 7 din Normele din 27 mai 2004, perisabilitățile se acordă și se stabilesc astfel:

„Art. 6

Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.

Art. 7

Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.”

Așadar, procentul de perisabilități acordat pentru depozitare prevăzut în anexa nr. 1 la normele din 2004 este de

# Achiziție afacere.

## Identificarea fondului comercial

expert contabil  
Otilia-Mihaela ROMAN

MONOGRAFII  
CONTABILE

*Care este cadrul legal și monografia contabilă pentru derularea unui contract ce are drept obiect cumpărarea fondului de comerț?*

Din întrebarea de mai sus, reiese faptul că o societate (cumpărătoare) achiziționează de la altă societate (vânzătoare) o parte din afacerea societății vânzătoare.

Această parte de afacere cumpărată este formată din elementele enumerate la punctele (i) – (iii) din ipoteză.

Cele trei tipuri de elemente se reduc, practic, la două elemente, și anume:

- elemente corporale (de la punctul (iii)) – formate din bunuri mobile și echipamente (palpabile) – conform enumerării din acea anexă la contract;
- și elemente necorporale (de la punctele (i) și (ii)) – formate din elemente nepalpabile, necorporale, care au rezultat din însăși derularea afacerii de la societatea vânzătoare.

Practic, societatea cumpărătoare plătește un preț total, în schimbul căruia primește elemente corporale și elemente necorporale.

Însă, potrivit punctului 75, la data intrării în unitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

- a) la cost de achiziție – pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- b) la cost de producție – pentru bunurile produse în entitate;
- c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării – pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- d) la valoarea justă – pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere. În cazurile menționate la lit. c) și d), valoarea de aport și, respectiv, valoarea justă se substituie costului de achiziție.

Potrivit aceluiași punct, valoarea justă a activelor se determină, în general, după datele de evidentă de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

În situația în care nu există date pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a activelor și a frecvenței reduse a tranzacțiilor, valoarea justă se poate determina prin alte metode utilizate, de regulă, de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

Așadar, valoarea la care trebuie evaluat fiecare element material în parte, pentru a fi înregistrat în contabilitate, este o valoare justă atribuită fiecăruia, în mod individual, stabilită de evaluatori independenți.

Această idee este exprimată și la un alt punct din Reglementări, după cum vom vedea în continuare.

De aici rezultă următoarele:

- diferența dintre valoarea globală de achiziție a afacerii, plătită de societatea cumpărătoare și valoarea totală justă cumulată a valorilor individuale juste ale elementelor materiale (menționate la punctul (iii) din prezentare) poartă denumirea de fond comercial;
- această diferență poate să fie pozitivă – caz în care poartă denumirea de fond comercial pozitiv și este tratat ca un element de activ – sau poate să fie negativă – caz în care poartă denumirea de fond comercial negativ și este tratat ca un element de pasiv;
- acest fond comercial este compus, până la urmă, din niște elemente nemateriale, care vin „la pachet” cu bunurile materiale (cu echipamente și utiliaje) și care contribuie la buna funcționare a întregii afaceri. Elementele acestea nemateriale nu se identifică individual, ci se înregistrează ca un tot unitar, cu o singură valoare.

Din Reglementările contabile aprobate prin **O.M.F.P. nr. 1.802/2014** prezentăm următoarele texte legate de această situație:

„144. \_

(1) O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.

(2) Dacă un element nu îndeplinește condițiile de recunoaștere a unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției sau realizării sale pe plan intern este recunoscut drept cheltuiala în momentul în care este suportat. Totuși, dacă este dobândit prin achiziția unei afaceri, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziției.

149. \_

(1) Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.

(2) Definiția unei imobilizări necorporale prevede că imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial. Fondul comercial care este recunoscut într-o combinație de întreprinderi este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare care rezultă din alte active dobândite într-o combinație de întreprinderi care nu sunt identificate individual și recunoscute separat. Beneficiile economice viitoare pot rezulta din sinergia între activele identificabile dobândite sau din active care nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea, în mod individual, în situațiile financiare.

171. Costurile cu un element necorporal trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate, cu excepția cazurilor în care:

b) elementul este dobândit în cadrul unei combinații de întreprinderi și nu poate fi recunoscut ca imobilizare necorporală. În acest caz, face parte din valoarea recunoscută ca fond comercial la data achiziției.

174. În cadrul imobilizărilor necorporale se cuprind:

– fondul comercial pozitiv;

178. Fondul comercial se recunoaște, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.

179. \_

# Agenție de turism

consultant fiscal  
Domnica VASILIU

MONOGRAFII  
CONTABILE

*Care este monografia contabilă pentru o agenție de turism plătitoare de TVA care desfășoară operațiuni atât în România, cât și internațional în UE și NON-UE?*

În cazul în care o agenție de turism acționează în nume propriu în beneficiul direct al călătorului și utilizează livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate de alte persoane, toate operațiunile realizate de agenția de turism în legătură cu călătoria sunt considerate un serviciu unic prestat de agenție în beneficiul călătorului.

Baza de impozitare a serviciului unic este constituită din marja de profit, exclusiv taxa, care se determină ca diferența dintre suma totală care va fi plătită de călător, fără taxă, și costurile agenției de turism, inclusiv taxa, aferente livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii în beneficiul direct al călătorului, în cazul în care aceste livrări și prestări sunt realizate de alte persoane impozabile.

În cazul în care livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în beneficiul direct al clientului sunt realizate în afara Uniunii Europene, serviciul unic al agenției de turism este considerat serviciu prestat de un intermediar și este scutit de taxă.

Agenția de turism nu are dreptul la deducerea sau rambursarea taxei facturate de persoanele impozabile pentru livrările de bunuri și prestările de servicii în beneficiul direct al călătorului și utilizate de agenția de turism pentru furnizarea serviciului unic.

Agențiile de turism nu au dreptul să înscrie taxa în mod distinct în facturi sau în alte documente legale care se transmit călătorului, pentru serviciile unice cărora li se aplică regimul special.

Regimul special nu se aplică pentru agențiile de turism care acționează în calitate de intermediar și pentru care sunt aplicabile prevederile art. 286 alin. (4) lit. e) în ceea ce privește baza de impozitare.

Art. 286 alin. (4) lit. e) prevede că baza de impozitare nu cuprinde sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane.

În sensul acestui articol, sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane impozabile reprezintă sumele achitate de o persoană impozabilă pentru facturi emise de diverși furnizori/prestatori pe numele altei persoane și care apoi sunt recuperate de cel care le achită de la beneficiar. Persoana care achită sume în numele și în contul altei persoane nu primește facturi pe numele său și nici nu emite facturi pe numele său.

Pentru recuperarea sumelor achitate în numele și în contul altei persoa-

# Aplicarea legislației privind protecția datelor cu caracter personal în contextul respectării obligațiilor fiscale declarative

## ÎNTREBARE:

Având în vedere regulile GDPR:

1. Există în continuare obligația, privind scopurile fiscale, să fie colectate aceste informații cu caracter personal pentru declararea în D394?
2. Cum se va completa și declara în D394 dacă clientul persoană fizică refuză furnizarea acestor date (CNP, adresă)?

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Dispoziții legale cu privire la informații conținând datele de identificare ale persoanei care efectuează livrarea bunurilor, și anume: numele și prenumele, seria și numărul actului de identitate (buletin de identitate, carte de identitate sau pașaport), codul numeric personal, erau art. 3 alin. (2) din **O.M.F.P. nr. 29/2003** privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, act normativ abrogat expres prin **H.G. nr. 105/2009**. În acesta condiții își încetează aplicabilitatea toate actele normative întemeiate pe dispozițiile reglementării aprobate.

În aceste condiții, singurul act normativ care reglementează conținutul facturii este **Codul fiscal**. În formă aplicabilă de la 1 ianuarie 2016, art. 319 alin. (20) din **Codul fiscal** stabilește toate informațiile cerute a fi cuprinse în factură. Fără a mai enumera informațiile cuprinse la lit. a)-r) se poate constata că nu sunt menționate cerințe privind identificarea persoanelor care au întocmit factura, respectiv care au primit-o.

Părțile pot conveni alte mijloace care să constate nu numai emiterea și comunicarea facturii, dar mai ales realizarea livrării sau a prestării de servicii. În acest sens, desemnează în contract sau în alte înscrisuri încheiate persoanele anume stabilite sau/și funcția celor care reprezintă societățile în cadrul operațiunilor economice astfel încât confirmările emise de acestea să poată fi folosite ca probă în cazul necesității soluționării uni litigiu.

Trebuie subliniat și faptul că alin. (29) al aceluiași **art. 319 din Codul fiscal** precizează că semnarea și ștampilarea facturilor nu constituie elemente obligatorii pe care trebuie să le conțină factura.

În concluzie, identificarea reprezentanților părților în cuprinsul facturii reprezintă elemente opționale pe care acestea convin expres sau tacit să le furnizeze.

# Obligații privind protecția datelor cu caracter personal – societate de contabilitate

## ÎNTREBARE:

Ce materiale trebuie să fie pregătite în ceea ce privește protecția datelor în calitate de firmă de contabilitate?

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Cu privire la calitatea deținută de către societatea de contabilitate, în conformitate cu prevederile **Regulamentului 679/2016**, acesta poate avea calitatea de operator de date cu caracter personal conform **pct. 7 al art. 4** care stabilește că „operator” înseamnă persoană fizică sau juridică, autoritatea publică, agenția sau alt organism care, singur sau împreună cu altele, stabilește scopurile și mijloacele de prelucrare a datelor cu caracter personal.

Noțiunea de „date cu caracter personal” reprezintă orice informații privind o persoană fizică identificată sau identificabilă („persoana vizată”); o persoană fizică identificabilă este o persoană care poate fi identificată, direct sau indirect, în special prin referire la un element de identificare, cum ar fi un nume, un număr de identificare, date de localizare, un identificator online, sau la unul sau mai multe elemente specifice, proprii identității sale fizice, fiziologice, genetice, psihice, economice, culturale sau sociale. În același timp, noțiunea de prelucrare a datelor reprezintă orice operațiune sau set de operațiuni efectuate asupra datelor cu caracter personal sau asupra seturilor de date cu caracter personal, cu sau fără utilizarea de mijloace automatizate, cum ar fi colectarea, înregistrarea, organizarea, structurarea, stocarea, adaptarea sau modificarea, extragerea, consultarea, utilizarea, divulgarea prin transmitere, diseminarea sau punerea la dispoziție în orice alt mod, alinierea sau combinarea, restricționarea, ștergerea sau distrugerea.

Așadar, societatea de contabilitate poate dobândi calitatea de operator pentru propriii salariați sau pentru clienții persoane fizice sau poate avea doar calitatea de persoană împuternicită de operator, definită de art. 4 pct. 8 din Regulament, exercitată în condițiile art. 28 din aceeași reglementare în situația în care prelucrează date pentru operator.

Potrivit Regulamentului, prelucrarea datelor de către o persoană împuternicită de un operator este reglementată printr-un contract sau alt act juridic care are caracter obligatoriu pentru persoana împuternicită de operator în raport cu operatorul și care stabilește:

- obiectul și durata prelucrării;
- natura și scopul prelucrării;
- tipul de date cu caracter personal;
- categoriile de persoane vizate și obligațiile și drepturile operatorului.

Sintetic, contractul prevede în special ca persoană împuternicită de operator:

- a) prelucrează datele cu caracter personal numai pe baza unor instrucțiuni documentate din partea operatorului;
- b) se asigură că persoanele autorizate să prelucreze datele cu caracter personal s-au angajat să respecte confidențialitatea sau au o obligație statutară adecvată de confidențialitate;
- c) adoptă toate măsurile necesare pentru asigurarea securității prelucrării datelor în conformitate cu articolul 32;
- d) respectă condițiile menționate la alineatele (2) și (4) ale art. 28 privind condițiile recrutării unei alte persoane împuternicite de operator;
- e) ținând seama de natura prelucrării, oferă asistență operatorului prin măsuri tehnice și organizatorice adecvate, în

Având în vedere că la această dată nu sunt adoptate reglementări interne secundare care să detalieze condițiile prevăzute la **art. 37 alin. (1) lit. b)** din Regulament, se consideră că fiecare operator urmează să raporteze activitatea desfășurată la criteriile cumulative descrise mai sus.

Societatea de contabilitate nu poate avea calitatea de DPO, ci este doar persoana împuternicită de operator cu prelucrarea datelor, însă poate furniza operatorului informații pentru ca acesta să își asigure de o manieră independentă obligațiile care îi revin în temeiul **Regulamentului 679/2016**, fără a mai apela la responsabilul cu protecția datelor. Cu toate acestea, în funcție de obiectul de activitate care determină un volum important de informații cu caracter personal (inclusiv de natura celor reprezentând categorii speciale prevăzute la art. 9 alin. (1)) este de recomandat ca o evaluare de detaliu asupra măsurilor concrete care se impun pentru asigurarea conformării la obligațiile prevăzute de Regulament să fie efectuată de către o persoană de specialitate.

Cu privire la salariați, trebuie subliniat faptul că pentru prelucrarea datelor cu caracter personal decurgând din aplicarea contractelor de muncă, conform **art. 6 alin. (1) lit. c)** din Regulament, nu este necesară obținerea consimțământului acestora în condițiile în care prelucrările privesc exclusiv îndeplinirea unor obligații legale stabilite în sarcina angajatorilor.

Operatorul sau persoana împuternicită trebuie să întreprindă celelalte măsuri de asigurare a acestora, dar și de acordare salariaților a drepturilor privind prevăzute de Regulament precum înștiințarea cu privire la prelucrare, dar și accesul la date.

## Recuperare impozit pe venitul din dobânzi reținut și plătit în plus

### ÎNTREBARE:

O societate a calculat în anul 2018 impozitul pe dobânda datorată pentru un împrumut de la asociatul unic folosind cota de 16%. Impozitul a fost declarat prin D100 și a fost plătit la bugetul de stat. Cum se poate recupera suma plătită de la Administrația Financiară?

### SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Veniturile de natura dobânzilor primite de o persoană fizică pentru împrumuturile acordate în baza unui contract civil sunt reglementate de **art. 91 lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările ulterioare și de către pct. 2 **alin. (1) lit. c) din H.G. nr. 1/2016** pentru aplicarea normelor metodologice.

Veniturile sub formă de dobânzi rezultate din contractele civile încheiate se impun cu o cotă de 10% din suma acestora, impozitul fiind final, indiferent de data constituirii raportului juridic. Pentru veniturile sub formă de dobânzi, impozitul se calculează și se reține de către plătitorul de astfel de venituri la momentul plății dobânzii.

Plata impozitului pentru veniturile din dobânzi se face lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare înregistrării plății dobânzii, pentru venituri de această natură. Impozitul datorat se plătește integral la bugetul de stat.

În situația în care plătitorul de venit a constatat că a aplicat un impozit mai mare asupra veniturilor din dobânzile plătite persoanei fizice (în speță, 16% față de 10%), acesta va regulariza diferențele respective începând cu luna constatării. Stingerea creanțelor fiscale se poate face, conform prevederilor capitolului II din **Legea nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, prin plată, compensare și restituire.

Așa cum este specificat în întrebare se dorește restituirea sumei reținute persoanei fizice și plătite în plus către bugetul de stat.

Potrivit prevederilor **O.P.A.N.A.F. nr. 187/2017** pentru aprobarea Procedurii de restituire a sumelor reprezentând taxe sau alte venituri ale bugetului de stat, plătite în plus sau necuvenite și pentru care nu există obligația de declarare, se depune formularul 110 – „Declarație de regularizare/cerere de restituire privind impozitul pe venit reținut la sursă” (aprobat prin **O.P.A.N.A.F. nr. 2.779/2017**).

# Vânzare teren către asociat. Regim TVA

## ÎNTREBARE:

În luna octombrie 2001 societatea a achiziționat cu contract de vânzare-cumpărare un teren de 220 mp. În cartea funciară erau prevăzute și 2 camere, o magazie și o toaletă exterioară. Scriptic s-au cumpărat: teren + 2 camere + magazie + toaletă. Fizic existau numai niște pereți. Ca urmare, societatea a procedat la demolarea ruinelor și la curățarea terenului. Cheltuielile cu demolarea au fost făcute pe persoana fizică și nu s-a recuperat nimic din materiale în urma demolării pentru a putea înregistra ceva pe contul 301 „Materiale recuperate”. În contractul de vânzare-cumpărare nu se precizează valoarea separată a terenului și a construcției. S-a înregistrat în imobilizări numai terenul prin articolul 211 = 404. Unul dintre asociați și-a construit pe persoana fizică casă. Se vinde numai terenul deși în contract sunt specificate camerele, magazia etc? Vânzarea se face către unul dintre asociați, persoană fizică, ceea ce impune colectarea de TVA? Cum este corect?

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit prevederilor **pct. 192. din Reglementările contabile**, terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună.

De asemenea terenul nu se amortizează, în timp ce clădirea este imobilizare corporală care se amortizează.

Reiese din cele prezentate, faptul ca întreaga valoare a terenului și clădirilor existente au fost înregistrate în contul de terenuri. La momentul achiziției ar fi trebuit să existe un raport de evaluare din care să rezulte valoarea terenului și a clădirilor existente pe teren.

În situația în care demolarea s-a efectuat pe cheltuiala persoanei fizice care în fapt și-a construit și locuința pe acest teren, se înțelege că terenul a fost vândut inclusiv cu clădirile existente, societatea neînregistrând nicio cheltuială cu demolarea construcțiilor. Așadar, vânzarea se va efectua inclusiv cu clădirile aferente.

Din punct de vedere al TVA, potrivit prevederilor **art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal**, este scutită de taxă operațiunea de livrare de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol terenul construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

Potrivit **prevederilor pct. 55 alin (1) din Normele metodologice**, date în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din **Codul fiscal**, atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral:

- terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;
- construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;
- dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare, regimul corpului funciar se stabilește în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.

La alin. (2) se menționează că prevederile alin. (1) nu se aplică în situația în care se livrează un teren pe care se află o construcție a cărei demolare a început înainte de livrare și a fost asumată de vânzător. Asemenea operațiuni de livrare și de demolare formează o operațiune unică în ceea ce privește TVA, având în ansamblu ca obiect livrarea unui teren, iar nu livrarea construcției existente și a terenului pe care se afla aceasta, indiferent de stadiul lucrărilor de demolare a construcției în momentul livrării efective a terenului. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauză C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed BV împotriva Staatssecretaris van Financien.

Așadar, din punct de vedere al TVA se consideră că este o operațiune unică, având ca obiect livrarea unui teren construibil pentru care se va colecta TVA.