

Caietul

An 8 • Nr. 20 • septembrie 2023

Contabilului profesionist

TOP SOLUȚII FISCALE

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

CUPRINS

Obligații fiscale privind deplasarea salariaților	3
Procedura rambursării TVA pentru persoanele impozabile din România pentru achiziții efectuate în alte state membre (Germania)	6
Activitate suspendată în microîntreprindere	9
Tratament împrumut persoană afiliată	12
Control ANAF. Completare Declarație 101 aferentă anului 2019	15
Cifra de afaceri pentru o societate nou-înființată	18
Reevaluare efectuată în anul 2001. Tratament fiscal	19
Corectare erori aferente exercițiilor financiare precedente	19
Servicii refacturate. Regim TVA	20
Donație obiecte de inventar salariaților firmei	22
Impozit pe profit declarat eronat. Modalitatea de corectare	24

Obligații fiscale privind deplasarea salariaților

PROBLEMĂ FISCALĂ

Firma care obține venituri din comisionare, adică salariații, se deplasează în Franța pentru a găsi clienți sau pentru a specializa personal pentru abatoare. Salariații, în fiecare lună, își primesc salariul pe stat, plus diurna în zilele calendaristice. În fiecare lună verific dacă diurna se încadrează în plafon și o declar în 112. În majoritatea cazurilor se încadrează.

Este legală plata diurnei sau implică detașarea transnațională și formularul A1? Ce implicații fiscale ar putea apărea?

SOLUȚIE

Stabilirea instituției care guvernează deplasarea salariaților presupune stabilirea dacă aceștia sunt delegați prestând pentru angajator activitatea obișnuită, însă în alt loc de muncă în temeiul Codului muncii, sau dacă sunt detașați transnațional în temeiul Legii nr. 16/2017.

Detașarea salariaților români în cadrul prestării de servicii transnaționale reprezintă o reglementare specifică situației în care o întreprindere stabilită într-un stat membru sau pe teritoriul CE, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează pe teritoriul altui stat membru salariați cu care are stabilite raporturi de muncă, în situațiile reglementate de art. 5 din Legea nr. 16/2017, aplicându-se în următoarele situații:

a) detașarea unui salariat de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul CE, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

b) detașarea unui salariat de pe teritoriul României la o unitate sau la o întreprindere care aparține grupului de întreprinderi, situată pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul CE, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către un agent de muncă temporară, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, ori pe teritoriul CE, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și agentul de muncă temporară.

Potrivit art. 3 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 16/2017, prevederile acesteia se vor aplica în măsura în care întreprinderile stabilite pe teritoriul României care, în cadrul prestării de servicii transnaționale, detașează, pe teritoriul unui stat membru al UE, al SEE sau pe teritoriul CE, salariați cu care au stabilite raporturi de muncă în condițiile enumerate mai sus.

Detașarea salariaților se efectuează de pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașarea și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea pe teritoriul unui stat membru, altul decât România, sau pe teritoriul CE, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea.

Așadar, între cele două părți trebuie să existe încheiat un contract de prestări de servicii prin care întreprinderea stabilită pe teritoriul României se angajează să presteze servicii conform cu obiectul său de activitate și beneficiarul prestării de servicii din statul membru al UE, al SEE sau de pe teritoriul CE. Beneficiarul prestării de servicii poate fi la rândul lui un angajator, însă pe întreaga perioadă a detașării, salariații detașați își vor păstra raportul de muncă direct cu angajatorul român care i-a detașat.

Salariații detașați de pe teritoriul României sunt salariații unui angajator stabilit pe teritoriul României, care în mod normal lucrează în România, dar care sunt trimiși să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul unui stat

membru, altul decât România, sau pe teritoriul CE, atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 5 alin. (2) din Legea nr. 16/2017 și enumerate mai sus.

Prin urmare, doar în cazul în care situațiile de mai sus nu sunt aplicabile, salariații nu se află în detașare transnațională și se vor aplica prevederile art. 43 din Codul muncii referitoare la delegare.

Delegarea reprezintă (art. 43 Codul muncii) exercitarea temporară, din dispoziția angajatorului, de către salariați, a unor lucrări sau sarcini corespunzătoare atribuțiilor de serviciu în afara locului lor de muncă.

Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariaților. Refuzul salariaților de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia. Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Remunerarea salariatului pe perioada deplasării externe depinde, așadar, de instituția care guvernează deplasarea acestuia. Spre exemplu, salariatul se poate afla în situație de delegare dacă este trimis de angajator să identifice noi clienți în Franța sau să efectueze prospecțiuni de piață, însă se poate afla în situație de detașare transnațională dacă este trimis de angajator, în baza unui contract de prestări de servicii cu beneficiarul prestării de servicii din Franța, să lucreze pentru o perioadă de timp limitată atunci când angajatorul ia una dintre măsurile prevăzute la art. 5 alin. (2) din Legea nr. 16/2017.

Limitele sumelor acordate pe perioada deplasării, fie că salariatul este delegat sau este detașat transnațional, depind de nivelul negociat, dar ele sunt, de regulă, influențate de nivelul de la care sumele convenite pe durata acestor perioade de deplasare devin impozabile. Așadar aceste indemnizații reprezintă drepturi convenite salariaților în condițiile reglementate de Codul muncii sau de Legea nr. 16/2017.

Din punct de vedere fiscal, în stabilirea tratamentului fiscal aplicat sumelor pe perioada deplasării relevante sunt dispozițiile art. 76 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și cele ale art. 76 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal.

În acest sens, sunt impozabile, fiind considerate venituri asimilate salariilor, „indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, prestațiile suplimentare primite de lucrătorii mobili prevăzuți în H.G. nr. 38/2008 privind organizarea timpului de muncă al persoanelor care efectuează activități mobile de transport rutier, cu modificările ulterioare, precum și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat;

(ii) în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat.

Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada de delegare/detașare/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate”.

În contrapartidă, sunt venituri neimpozabile „indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, prestațiile suplimentare primite de lucrătorii mobili prevăzuți în H.G. nr. 38/2008, cu modificările ulterioare, precum și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. k), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare”.

Așa cum se poate observa din analiza textului art. 76 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și cele ale art. 76 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal, tratamentul fiscal este același în cazul indemnizației de delegare și în cazul indemnizației specifice detașării transnaționale, astfel că, într-adevăr, în situația unui salariat cu un salariu brut de 3.800 lei și delegat sau detașat transnațional întreaga lună iulie 2023, primind indemnizație de 10.000 lei, întreaga sumă va fi considerată neimpozabilă,

astfel: Plafon 1 = 35 euro x 2,5 x 31 zile x 5 lei/euro = 13.563 lei (cursul de 5 lei/euro a fost ales ipotetic) și Plafon 2 = 3 x 3.800 lei/lună : 21 zile lucrătoare x 31 zile calendaristice de delegare = 16.829 lei. Indemnizația acordată fiecărui salariat conform dispozițiilor contractului individual de muncă, se compară cu cel mai mic dintre cele două plafoane, iar dacă diurna acordată depășește acest plafon, diferența va fi impozabilă. În cazul în care aceasta este la nivel lunar de 10.000 lei, se va încadra în plafonul de venit neimpozabil.

Reamintim obligațiile pe care angajatorul trebuie să le respecte legate de remunerația minimă/salariul din statul în care salariatul este detașat transnațional. Salariații detașați de pe teritoriul României în cadrul prestării de servicii transnaționale beneficiază, pe perioada detașării transnaționale, indiferent de legea aplicabilă raportului de muncă, de remunerația minimă aplicabilă pe teritoriul statului membru, astfel cum este reglementat de Legea nr. 16/2017, alături de celelalte drepturi reglementate de art. 8 din lege. Remunerația aplicabilă pe teritoriul unui stat membru UE, altul decât România, sau pe teritoriul Confederației Elvețiene se referă la suma de bani stabilită de dreptul intern și/sau practicile naționale ale statului membru pe teritoriul căruia este detașat lucrătorul, reprezentând toate elementele constitutive ale remunerației care sunt obligatorii conform dreptului intern, actelor cu putere de lege și actelor administrative sau convențiilor colective sau sentințelor arbitrale, care au fost declarate cu aplicabilitate generală sau care se aplică conform art. 3 alin. (8) din Directiva 96/71/CE în statul membru respectiv.

În ceea ce privește necesitatea procurării documentului portabil A1 pentru salariații care vor lucra în Franța, aceasta rezultă din scopul acestui formular de a certifica legislația de securitate socială aplicabilă titularului formularului. Documentul portabil A1 este util, așadar, pentru dovedirea plății contribuțiilor în statul de trimitere, respectiv în România, în situațiile de detașare internațională sau de pluriactivitate și dovedește exclusiv menținerea titularului acestuia la sistemul de securitate socială (asigurare pentru pensie, accidente de muncă și boli profesionale, asigurări sociale de sănătate, prestații familiale) din statul de trimitere, respectiv statul de care aparține instituția care a emis respectivul document (CNPP), salariatul nemaidatorând contribuții și în statul în care este desfășurată activitatea.

Conform art. 11 alin. (1) din Regulamentul nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială, lucrătorii care se deplasează pe teritoriul UE trebuie să facă obiectul unei singure legislații în materie de securitate socială. Regula generală este stabilită de art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulament și prevede că persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv.

De la regula generală privind aplicarea legislației de securitate socială a statului în care este desfășurată activitatea, Regulamentul stabilește excepții pentru cazurile în care intervine detașarea, caz în care persoana poate rămâne supusă legislației de securitate din statul său de origine, potrivit art. 12 din Regulamentul menționat.

Astfel, potrivit art. 12 alin. (1) din Regulamentul nr. 883/2004, „*persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator continua să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească 24 de luni și ca persoana să nu fi fost trimisă pentru a înlocui o altă persoană detașată*”.

Așadar, în conformitate cu dispozițiile sus-menționate din regulamentul, o persoană care lucrează ca persoană salariată pe teritoriul României în numele unui angajator român care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în România, care este trimisă de respectivul angajator într-un alt stat membru pentru a desfășura o activitate în beneficiul respectivului angajator, continuă să se supună legislației de securitate socială statului român de origine a detașării cu condiția ca:

- durata anticipată a activității în cauză să nu depășească 24 de luni și
- persoana respectivă să nu fie trimisă pentru a înlocui o altă persoană detașată.

Dispozițiile articolului 12 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 se aplică unui lucrător care este supus legislației unui stat membru prin faptul că desfășoară o activitate în beneficiul unui angajator și este trimis de angajatorul respectiv într-un alt stat membru pentru a efectua o lucrare în beneficiul respectivului angajator.

În România, documentul A1 se eliberează de către Casa Națională de Pensii Publice, prin structurile sale teritoriale, în urma unei cereri completate de către angajator. Acest document dovedește doar faptul că salariații în cauză sunt afiliați la sistemul de asigurări sociale din România.

Regulamentul nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială aplicabil în prezent nu prevede o procedură simplificată în cazul detașărilor și nici nu face referire la o perioadă minimă în care să nu fie solicitat

documentul portabil A1 în statul în care salariatul este detașat în condițiile art. 12 din Regulament. În această situație, dacă sunt îndeplinite condițiile din Regulament referitoare la detașare, documentul portabil A1 poate fi eliberat pentru certificarea încadrării salariatului în regula specială pentru lucrătorii detașați.

Precizăm că lipsa acestuia nu este de natură a împiedica desfășurarea de activități profesionale pe teritoriul altui stat membru, însă, în baza aplicării legislației locului de desfășurare a activității, va fi solicitată plata contribuțiilor în acest stat în condițiile în care persoana intră sub incidența legislației interne de securitate socială din acel stat.

Astfel, în cazul în care documentul portabil A1 nu poate fi procurat de angajator, în raport cu obligațiile privind contribuțiile sociale obligatorii datorate pentru veniturile din salarii din statul UE în care sunt detașați salariații, acestea urmează a fi datorate în statul UE în care sunt detașați salariații, urmând principiul definit de art. 11 alin. (3) lit. a) din Regulamentul CE 883/2004, potrivit căruia o persoană care desfășoară o activitate salariată sau independentă într-un stat membru se supune legislației din statul membru respectiv. Excepții, așa cum menționăm mai sus, sunt aplicabile doar pentru cazurile de detașare (art. 12 din Regulament), pluriactivitate (art. 13 din Regulament) sau în caz de derogări speciale (art. 16 din Regulament), situații care se dovedesc prin prezentarea documentului portabil A1.

Răspuns oferit de:

Dani Cucu, consultant fiscal

Procedura rambursării TVA pentru persoanele impozabile din România pentru achiziții efectuate în alte state membre (Germania)

PROBLEMĂ FISCALĂ

O societate de construcții din România construiește (durată execuție 3 luni) o clădire în Germania pentru o firmă plătitoare de TVA din Germania. Materialele necesare construcției, le achiziționează firma din România direct din Germania. Facturile primite de la firmele din Germania conțin TVA.

Se poate recupera acest TVA din Germania? Dacă da, cum face acest lucru și în cât timp se poate cere TVA? Sunt alte aspecte de luat în calcul?

SOLUȚIE

Recuperarea TVA pentru o societate de construcții din România care efectuează achiziții în Germania se face în conformitate cu prevederile Codului fiscal din România, art. 302 alin. (2) și cu Normele metodologice date în aplicare (punctul 73).

Rezumatul principalelor aspecte legate de rambursarea TVA sunt următoarele:

1. Condiții de bază: Societatea din România care dorește să recupereze TVA dintr-un alt stat membru (în acest caz, Germania) trebuie să efectueze operațiuni care dau dreptul de deducere în România.

2. Cererea de rambursare: Pentru a obține o rambursare, societatea trebuie să înainteze o cerere de rambursare pe cale electronică (formularul 318 *Cerere de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile stabilite în România*, depusă potrivit art. 302 alin. (2) din Codul fiscal) către statul membru în care s-a efectuat achiziția (Germania), prin intermediul ANAF România. Cererea (formularul 318) trebuie să cuprindă informații detaliate despre solicitant, operațiunile pentru care se cere rambursare, precum și detaliile bancare pentru transferul sumelor rambursate.

3. Documentație: La cererea de rambursare se anexează facturile sau documentele care atestă achizițiile efectuate.