

Revista Română de Fiscalitate și Control fiscal

An 3 ● Nr. 49 ● septembrie 2023

Editorial

Cum se impozitează dobânzile plătite unei societăți din Germania?

Există și în prezent dificultăți de interpretare în ceea ce privește dobânzile plătite unei societăți nerezidente din Germania. Dobânzile plătite pot fi impozitate cu o cotă de 3% sau pot fi scutite de la impozitare, în anumite condiții.

Pentru a aplica prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania, o societate din Germania care acordă împrumuturi și primește veniturile din dobânzi trebuie să prezinte un certificat de rezidență fiscală eliberat de autoritățile fiscale germane. Acest certificat demonstrează că societatea este rezidentă fiscală în Germania și este esențial pentru aplicarea tratatului.

Potrivit paragrafului 2 al articolului 11 din Convenție, cota standard de impozitare a veniturilor din dobânzi este de 3%. Cu toate acestea, conform paragrafului 4, **dacă** Germania nu percepe impozit prin reținere la sursă asupra dobânzilor plătite unui rezident din România în conformitate cu legislația sa internă, cota de impozitare menționată la paragraful 2 va fi redusă la 0%. Acest lucru se aplică pe baza principiului de reciprocitate.

Societatea germană, beneficiar efectiv al veniturilor din dobânzi, trebuie să furnizeze o **declarație pe proprie răspundere** ca, într-o situație similară, în cazul în care un rezident român ar obține venituri din dobânzi din Germania în baza unui contract identic, cota de impunere aplicabilă în Germania ar fi 0% pentru întreaga perioadă relevantă.

Astfel, pentru a evita reținerea impozitului pe veniturile nerezidenților pentru dobânzile plătite, societățile din România trebuie să dețină certificatul de rezidență fiscală al societății din Germania și să prezinte declarația pe proprie răspundere, în conformitate cu prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri dintre cele două țări. Acest lucru va asigura aplicarea cotei reduse de 3% sau zero de impunere, în funcție de circumstanțele specifice.

Vera Constantin,
expert contabil

ÎN ACEASTĂ EDITIE:

Sinteză legislativă	2
Discuții pe masa Guvernului	2

CREANȚĂ EXTERNĂ

Tratament fiscal TVA și impozit pe profit pentru creanță externă prescrisă	3
--	---

AUTO

Achiziție intracomunitară autoturism cu TVA facturată de furnizor.	4
---	---

ACHIZIȚIE BUNURI

Bunuri primite de societate de la asociat	5
---	---

OPERAȚIUNE TRIUNGHIULARĂ

Achiziție intracomunitară de mărfuri. Operațiune triunghiulară	7
--	---

PANOURI FOTOVOLTAICE

Panouri fotovoltaice. Amortizare și cod de clasificare	8
--	---

DECONTARE ABONAMENT

Decontarea abonamentului sportiv acordat administratorului firmei	9
---	---

COMPENSARE

Operațiuni de compensare între persoanele juridice	10
--	----

SALARIZARE

Calcul concediu medical pentru cei 200 lei neimpozabili conform O.U.G. nr. 168/2022	11
---	----

Rubrică dedicată abonaților

CORECTARE DECLARAȚII

Notificare de conformare, corectare declarații fiscale	12
--	----

Sinteză legislativă

O.M.F. nr. 2.438/2023 pentru aprobarea Procedurii de restituire a TVA aferente achizițiilor de bunuri sau servicii efectuate de entitățile non-profit, pentru care se aplică scutirea de taxă conform art. 294 alin. (5) lit. a) și b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

Publicat în: M.Of. nr. 788 din 01.09.2023

Ce prevede: Ordinul aprobă procedura de restituire a TVA aferente achizițiilor de bunuri sau servicii efectuate de entitățile non-profit, pentru care se aplică scutirea de taxă conform art. 294 alin. (5) lit. a) și b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și modelul cererii prin care se solicită restituirea.

Restituirea TVA se efectuează de către organul fiscal competent în a cărui evidență fiscală este înregistrată entitatea non-profit care are dreptul să solicite restituirea.

Entitățile non-profit pot solicita restituirea taxei pe valoarea adăugată în termen de 90 de zile de la încheierea lunii calendaristice pentru care se solicită restituirea, astfel:

- a) pentru bunuri ce le-au fost livrate sau servicii care au fost prestate în beneficiul lor în cursul lunii pentru care se solicită restituirea, în cazul în care bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate unităților spitalicești deținute și exploatate de entitatea non-profit;
- b) pentru bunuri ce le-au fost livrate sau servicii care au fost prestate în

beneficiul lor, care sunt donate/puse gratuit la dispoziția unităților spitalicești din rețeaua publică de stat în cursul lunii pentru care se solicită restituirea, în cazul în care bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate unităților spitalicești din rețeaua publică de stat.

În situația în care entitățile non-profit nu au depus în termen cererea de restituire a taxei pe valoarea adăugată și/sau documentația aferentă, la solicitarea acestora, directorul general al Direcției generale regionale a finanțelor publice poate aproba efectuarea restituirii taxei pe valoarea adăugată, dacă cererea este depusă în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituirea taxei.

Discuții pe masa Guvernului

Previziuni sumbre pentru cei care vor să aspire la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Ultima versiune a proiectului ordonanței de urgență privind modificarea Codului fiscal vine cu vești alarmante pentru persoanele juridice care doresc să mențină regimul de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor, Guvernul venind cu noi bariere și înaprind cerințele pentru acest regim.

Condiția privind titlurile de participare ale asociațiilor se modifică radical, astfel că, pentru a fi plătitoare de impozit micro, o societate trebuie să aibă asociați/acționari care nu dețin, în mod direct sau **indirect**, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de vot la nicio persoană juridică română care se încadrează să aplice sistemul de impunere pe veniturile mi-

croîntreprinderilor, incluzând și persoana care verifică îndeplinirea condițiilor. De reținut că în cazul în care oricare dintre asociații/acționarii persoanei juridice române deține, în mod direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot și la o altă persoană juridică română care se încadrează să aplice sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, aceștia trebuie să stabilească persoana juridică română care aplică prevederile acestui titlu, pentru restul persoanelor juridice urmând să fie aplicabile prevederile impozitului pe profit.

O altă modificare extrem de importantă se referă la cotele de impozitare.

Se renunță la cota unică, cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor fiind:

a) 1%, pentru microîntreprinderile care realizează venituri care nu depășesc 60.000 euro inclusiv și care nu desfășoară activitățile prevăzute la lit. b) pct. 2;

b) 3%, pentru microîntreprinderile care:

1. realizează venituri peste 60.000 euro; sau

2. desfășoară activități, principale sau secundare, corespunzătoare codurilor CAEN:

5821 – Activități de editare a jocurilor de calculator,

5829 – Activități de editare a altor produse software,

6201 – Activități de realizare a softului la comandă (software orientat client),

6209 – Alte activități de servicii privind tehnologia informației,

5610 – Restaurante,
5621 – Activități de alimentație (catering) pentru evenimente,
5629 – Alte servicii de alimentație n.c.a.,
5630 – Baruri și alte activități de servire a băuturilor,
6910 – Activități juridice, pentru activități ale notarilor și avocaților,
8621 – Activități de asistență medicală generală,

8622 – Activități de asistență medicală specializată,
8623 – Activități de asistență stomatologică,
8690 – Alte activități referitoare la sănătatea umană.”

Așteptăm cu interes intrarea în vigoare a acestui proiect de ordonanță, poate într-o formă modificată față de actuala versiune, care nu poate con-

duce decât la restrângerea numărului de firme plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și, implicit, la dezavantaje mari atât pentru mediul de afaceri, dar și pentru stat (pe termen lung).

Ionuț Jinga,
consultant fiscal

Tratament fiscal TVA și impozit pe profit pentru creanță externă prescrisă

CREANȚĂ EXTERNĂ

Problemă fiscală

Societatea X din România, plătitoare de TVA și impozit profit în perioada 2012 – 2022, a vândut la export (în Elveția) articole îmbrăcăminte către societatea Y. Societatea Y este parte afiliată cu X. În prezent, societatea Y a acumulat o datorie foarte mare față de societatea X din cauza faptului că aceasta făcea plăți pe măsura vânzărilor, iar o mare parte a mărfii achiziționate nu s-a vândut deloc și are o vechime mai mare de 3 ani. Nu se mai dorește returnul mărfii în România, ci casarea acesteia în Elveția concomitent cu ștergerea unei părți din datoria avută. Pentru societatea din România:

1. La prescrierea unei părți din creanță față de Y, există vreo obligație din punctul de vedere a TVA?
2. Cheltuiala înregistrată în contabilitate este deductibilă?

Cadrul legal:

Având în vedere că stocul de marfă este în proprietatea cumpărătorului Y din Elveția ca urmare a importului definitiv efectuat, furnizorul din România care a efectuat export definitiv nu trebuie să suporte riscurile fiscale și financiare privind lipsa cererii de piață pentru produsele respective, riscuri care au condus la decizia proprietarului Y de a casa/distruge/valorifica drept deșeurii stocurile nevândute.

Astfel, la prescrierea datoriei ex-

terne, furnizorul din România nu are obligații fiscale de plată și de raportare față de bugetul statului din România, nici din punctul de vedere al TVA, dar nici din punctul de vedere al impozitului pe profit.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, cheltuiala înregistrată cu scoaterea din evidență a creanței neîn-casate, de exemplu, prin formula contabilă 654 „Pierderi din creanțe” = 4111 „Clienti”, este nedeductibilă la determinarea rezultatului fiscal (profit sau pierdere) aferent anului 2023, la

data emiterii deciziei de scoatere din evidență a creanței neîncasate ca urmare a inventarierii efectuate și a corespondenței purtate în scris cu societatea Y. Cheltuiala este nedeductibilă conform art. 25 alin. (4) lit. h) „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

....

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 Legea 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.”

Ca urmare a scoaterii din evidență a creanțelor prescise, neîncasate, nu sunt implicații fiscale din punctul de vedere a TVA deoarece nu este afectată baza de impozitare a TVA aferente exporturilor efectuate, justificate cu documente (factură, declarația vamală de export definitiv).

Astfel, înregistrarea contabilă 654 = 411 nu generează obligația raportării operațiunii prin decontul de TVA cod 300 deoarece nu este vorba despre o livrare de bunuri, ci despre o regularizare financiară a creanței tratate drept pierdere contabilă.

Din întrebarea formulată nu rezultă dacă, în intervalul 2012 – 2022, creanța neîncasată s-a înregistrat prin debitul contului 4118 (4118 = 4111), caz în care, la scoaterea creanței din evidența contabilă, s-ar efectua înregistrarea:

654	=	4118
<i>„Pierderi din creanțe”</i>		<i>„Clienți incerți și în litigiu”</i>

Dacă este cazul, se efectuează și înregistrarea contabilă pentru anularea provizionului constituit:

491	=	7814
-----	---	------

„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”

„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”

În altă ordine de idei, de reținut este faptul că pentru aplicarea acestui tratament fiscal și contabil nu este relevant faptul că cele două societăți sunt persoane afiliate.

Răspuns oferit de:
Amelia Dumitraș, consultant fiscal

Achiziție intracomunitară autoturism cu TVA facturată de furnizor



Problemă fiscală

Societate neplătitoare de TVA, cu cod de TVA intracomunitar, cumpără din Germania un autoturism de 20.000 euro. În loc de cod de TVA intracomunitar oferă CIF, plătește factura cu TVA inclusă. Societatea din Germania nu mai dorește refacerea facturii; ce variantă are societatea din România, în afară de a achita TVA și în România?

Cadrul legal:

În situația prezentată, cumpărătorul din România este obligat să plătească TVA în România, fără a exista o soluție fiscală favorabilă cumpărătorului din România, chiar dacă furnizorul din Germania a colectat TVA în Germania pentru livrarea autoturismului respectiv. Prin înregistrarea în scopuri de TVA în regim special, conform art. 317 alin. (1), pentru efectuarea unei achiziții intracomunitare de bunuri cu locul în România, impozabilă în România, persoana impozabilă din România și-a asumat responsabilitatea plății TVA față de bugetul

statului din România pentru toate achizițiile intracomunitare de bunuri impozabile în România.

Astfel, chiar dacă furnizorul din Germania a considerat că efectuează o livrare taxabilă în Germania și a colectat TVA pentru bugetul de stat din Germania, cumpărătorul din România este obligat să plătească TVA și în România la valoarea totală a facturii primite, inclusiv TVA. În acest caz, suma TVA colectată de către furnizorul din Germania reîntregește costul de achiziție al autoturismului care reprezintă baza de impozitare a TVA. Valoarea operațiunii se raportează

prin formularul cod 301 la secțiunea 1 „Achiziții intracomunitare de bunuri taxabile – altele decât mijloacele de transport noi și produsele accizabile” care cuprinde următoarele coloane:

- număr document/dată. În această coloană se înscrie factura furnizorului intracomunitar;
- valoarea în valută. În această coloană se înscrie: valoarea facturii emise de către prestator;
- tipul valutei (euro).

Suma TVA calculată, datorată și raportată prin decontul special cod 301 trebuie achitată bugetului de stat până pe data de 25 a lunii următoare celei în care s-a efectuat achiziția intracomunitară.

Operațiunea se raportează de către cumpărătorul din România și prin declarația recapitulativă cod 390 VIES, cu simbolul A.

În acest caz, costul autoturismului este format atât din valoarea totală a facturii emise de furnizor, inclusiv

TVA, cât și din suma TVA datorată bugetului de stat din România. Astfel, suma TVA plătită atât furnizorului din Germania, cât și bugetului de stat din România se recuperează de către cumpărătorul din România, indirect, prin rata lunară de amortizare.

Înregistrările contabile care se efectuează sunt următoarele:

- costul de achiziție:

2133	=	%
„Mjloace de transport“		404
		„Furnizori de imobilizări“
		(valoarea totală a facturii)
		446
		„Alte impozite, taxe...“
		(analitic TVA calculată, datorată)

- virarea sumei TVA datorate, raportate prin decontul special de TVA cod 301:

446	=	5121
„Alte impozite, taxe...“		„Conturi la bănci în lei“

Totuși, înainte de efectuarea plății TVA în România este recomandabil să verificați, dacă suma TVA colectată de către furnizorul din Germania, facturată cumpărătorului din România, reprezintă, în fapt, garanția pentru respectarea de către cumpărător a promisiunii de a înmatricula autoturismul în România.

În acest caz, furnizorul din Germania aplică regimul de scutire în Germania, sub rezerva înmatriculării autoturismului în România, prin reținerea unei garanții a cărei sumă este egală cu suma TVA care trebuie colectată, dacă beneficiarul din România nu face dovada înmatriculării în România a autoturismului cumpărat. Explicația reținerii unei garanții de către furnizorul din Germania este următoarea: în lipsa unui document de transport al autoturismului (CMR în cazul transportului efectuat pe platformă) sau a dovezii de înmatriculare în România, furnizorul din Germania ar fi obligat să colecteze TVA pentru autoritatea fiscală din Germania deoarece operațiunea ar fi considerată o livrare taxabilă în Germania (livrare pe teritoriul național al Germaniei, transportul autoturismului fiind efectuat pe roți, fără

să existe dovada că autoturismul a ajuns pe teritoriul României.

În astfel de situații posibile, furnizorul din Germania care solicită cumpărătorului dovada înmatriculării în România restituie acestuia suma plătită în plus de către cumpărător, considerând suma drept o garanție. În acest caz, suma TVA colectată de către furnizor nu intră în baza de impozitare a TVA pentru achiziția intracomunitară cu locul în România, fiind înregistrată distinct în evidența contabilă într-un cont de garanții, urmând a fi recuperată de la furnizorul extern.

În situația în care suma TVA înscrisă în factura emisă reprezintă o garanție, în factura emisă pot fi regăsite următoarele mențiuni în limba germană:

- „*Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung*“ = livrare intracomunitară scutită de TVA;
- „*Mehrwertsteuer 0,00%*“ = TVA zero;
- „*Kaution, nach Erhalt der Steuerrelevanten Betege erfolgt die Rückzahlung*“ = garanție care se restituie.

Răspuns oferit de:
Amelia Dumitras, consultant fiscal

Bunuri primite de societate de la asociat

ACHIZIȚIE BUNURI

Problemă fiscală

Societate comercială cu un asociat unic care este și administrator. La începutul activității, asociatul vrea să pună la dispoziția societății o parte din lucrurile de care are nevoie pentru desfășurarea activității, un laptop, o imprimantă, dar și un stoc pe care îl are. Cum va proceda? Care sunt documentele pe care trebuie să le întocmească și care va fi prețul de intrare în societate? Ulterior, asociatul, persoană fizică, trebuie să declare aceste venituri în declarația unică?

Cadrul legal:

Achiziția de bunuri mobile și imo-

bile de la persoane fizice este posibilă, cu respectarea regulilor de recunoaștere stabilite prin Reglementările con-

tabile, chiar dacă persoana fizică este persoană afiliată, dar se impune respectarea principiilor impuse de Codul fiscal, principiul valorii de piață în acest caz.

Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor, conform punctului 283 alin. (1) din Reglementările contabile.

Cu excepția achiziției de produse agricole, pentru achiziționarea bunurilor de la persoane fizice se întocmește Borderoul de achiziție (Cod 14-4-13)

Borderoul de achiziție servește ca:

- document de înregistrare în gestiune a bunurilor cumpărate de la persoane fizice;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii bunurilor cumpărate;
- document pentru justificarea sumelor primite ca avans spre decontare pentru achiziții sau pentru decontarea sumelor plătite pentru achiziții de la persoane fizice.

Borderoul de achiziție se întocmește de către persoana care efectuează aprovizionarea cu bunuri de la persoane fizice, în momentul achiziției.

În baza Borderoului de achiziție, întocmiți și NRCD.

Prin urmare, achiziția bunurilor se reflectă în contabilitate prin înregistrarea:

$21x/3xx = 462$ valoarea în lei de la data contractului

Potrivit art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.

Prin urmare, pentru livrarea bunurilor de către asociat se va determina valoarea de piață printr-un raport de evaluare la data vânzării.

Veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal sunt neimpozabile, conform art. 62 lit. m) din Codul fiscal.

Dacă bunurile vândute de o persoană fizică sunt bunuri din patrimoniul personal, persoana fizică va depune o declarație în acest sens, pentru a nu i se reține impozit.

O altă soluție ar fi încheierea unui contract de vânzare-cumpărare în care să fie menționată proveniența bunurilor din patrimoniul personal).

Dacă persoana fizică nu va declara că bunurile sunt din patrimoniul personal, puteți impozita venitul acordat ca venituri din alte surse.

Potrivit art. 114 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, veniturile din activități, altele decât cele de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, precum și activități agricole, silvicultură și piscicultură, pentru care sunt aplicabile prevederile cap. II *Venituri din activități independente* și cap. VII *Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură*.

De asemenea, conform punctului 34 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în veniturile din activitățile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal sunt cuprinse veniturile realizate de contribuabilii care nu sunt înregistrați fiscal potrivit legislației în materie și care desfășoară activități de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale, din drepturi de proprietate intelectuală, precum și venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, fără a avea caracter de continuitate și pentru care nu sunt aplicabile prevederile cap. II *Venituri din activități independente* și cap. VII *Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură* din titlul IV al Codului fiscal.

Persoana care vinde bunurile în cazul prezentat este neînregistrată fiscal și obține venituri de la societatea dvs., corespunde veniturilor din alte surse.

Potrivit art. 115 din Codul fiscal, impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut.

Fac excepție de la aceste prevederi contribuabilii care obțin venituri din activitățile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. g), care fac dovada înregistrării fiscale pentru activitatea respectivă, potrivit legislației în materie, prin depunerea declarației pe propria răspun-

dere, la plătitorii de venituri, la momentul plății veniturilor.

Numai în cazul în care persoana fizică este înregistrată fiscal (ca PFA), impozitul pe venit face obiectul declarării prin declarația unică (iar societatea nu mai reține și nu mai declară impozit pe venituri din alte surse).

Venitul obținut de persoana fizică identificat ca fiind venit din alte surse este luat în calcul, însă la determinarea plafoanelor de sănătate. Adică persoana fizică va însuma acest venit cu alte venituri obținute dintre cele menționate la art. 155 (de exemplu: dobânzi, dividende) pentru a determina dacă datorează sau nu CASS.

Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final.

Impozitul astfel reținut se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

Potrivit instrucțiunilor de completare, formularul 100 *Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat* se depune lunar, pentru obligațiile de plată reprezentând impozit pe veniturile din alte surse, datorat de persoanele fizice.

În anul următor veți depune și formularul 205 pentru veniturile din alte surse plătite, conform art. 132 din Codul fiscal.

Achiziția bunurilor de la o persoană fizică în situația în care se reține la sursă impozit se poate înregistra:

$21x/3xx = 462$
 Reținerea la sursă a impozitului:
 $462 = 446$
 Plata sumelor nete către persoana fizică:
 $462 = 5311/5121$
 Plata impozitului reținut la sursă:
 $446 = 5121$

Răspuns oferit de:
Olga Crevelescu, consultant fiscal