

# TAXE și IMPOZITE

Noutăți legislative și studii de caz

**ACTUAL**

## Editorial



### Noua procedură de eliberare a certificatului de atestare fiscală

Certificatul de atestare fiscală este documentul eliberat de organul fiscal competent, pe baza datelor cuprinse în evidența creanțelor fiscale. Acesta cuprinde obligațiile fiscale restante existente în sold în ultima zi a lunii anterioare depunerii cererii și nestinse până la data eliberării acestuia, precum și alte creanțe bugetare individualizate în titluri executorii emise potrivit legii și existente în evidența organului fiscal central în vederea recuperării.



Certificatul de atestare se emite de organul fiscal central competent la solicitarea contribuabilului/plătitorului. Certificatul se emite și din oficiu sau la solicitarea altor autorități publice, în cazurile și în condițiile prevăzute de reglementările legale în vigoare, precum și la solicitarea oricărei persoane care deține titluri de participare la o societate.

Pe site-ul ANAF avem un proiect de ordin pentru modificarea și completarea Procedurii de eliberare a certificatului de atestare fiscală, a certificatului de obligații bugetare, precum și a modelului și conținutului acestora.

Modificările succesive aduse Codului de procedură fiscală, influențează modalitatea în care se solicită, se eliberează și se transmit certificatele de atestare fiscală, pe care organele fiscale centrale au obligația de a le elibera în conformitate cu dispozițiile acestui act normativ.

Principalele aspecte prevăzute în noul act normativ, aflat în stadiul de proiect, se referă la modalitatea de depunere a cererii de eliberare a certificatului, la obligațiile fiscale cuprinse în acest document, mențiunile relevante privind situația fiscală care trebuie înscrise în certificate sau modalitatea de transmitere către contribuabil.

În certificatul de atestare fiscală se înscriu, obligatoriu, numărul de înregistrare, data eliberării, perioada de utilizare, numele și prenumele conducătorului organului fiscal central emitent. În situația în care se constată că certificatul de atestare fiscală este afectat de o evidentă eroare materială, se întocmește un act de îndreptare a erorii materiale care se comunică contribuabilului.

  
Ionuț Jinga,  
consultant fiscal

#### ÎN ACEASTĂ EDIȚIE:

SINTEZA LEGISLATIVĂ ..... 2

Ce s-au mai gândit ai noștri guvernanți..... 3

#### FACILITĂȚI FISCALE

Anulare obligații accesorii pentru debitele stabilite de inspecția fiscală ..... 4

#### TVA

Servicii de consultanță și intermediere. TVA. Impozit nerezidenți ..... 5

Regim TVA — servicii de procesare ..... 9

#### DATORII NERAMBURSATE LA SCADENȚĂ

Compensarea datoriilor ..... 8

#### BON FISCAL ȘI FACTURĂ

Încasarea prin intermediul platformei online. Factura fiscală și factura de decontare..... 9

#### INSPECȚIE FISCALĂ

Reducere penalități de nedeclarare/ declarare eronată și restituire sume achitate..... 10

#### AVANTAJE SALARIALE

Petrecere organizată de angajator pentru salariați cu ocazia Crăciunului..... 12

## Sinteză legislativă

**Actul normativ:** H.G. nr. 773/2019 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie

**Publicat în:** Monitorul Oficial nr. 881 din data de 01.11.2019

**Data intrării în vigoare:** 31 decembrie 2019

**Cui se adresează:** persoanelor juridice

**Ce prevede:** Hotărârea aprobă noi norme privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice.

La data intrării în vigoare a H.G. nr. 773/2019 se abrogă H.G. nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice. Totuși, operațiunile de compensare începute înainte de data intrării în vigoare a noilor prevederi se vor realiza conform procedurii prevăzute în H.G. nr. 685/1999, vor fi înregistrate în „Registrul electronic de evidență a operațiunilor de compensare” gestionat de Centrul de Pregătire pentru Personalul din Industrie Bușteni – Sucursala București și constituie documente justificative de înregistrare în contabilitate a stingerii creanțelor și a datoriilor care au făcut obiectul compensării și se atașează ca atare la nota contabilă.

Noile reglementări se aplică obligatoriu de către persoanele juridice cu capital integral/majoritar/minoritar de stat, însă pot opta să realizeze operațiuni de compensare și alte per-

soane juridice. Astfel, conform noilor reglementări, începând cu 01 ianuarie 2020, administrarea la nivel național a sistemului de compensare datorii și creanțe se va face prin Sistemul informatic de compensare SIC gestionat de Centrul de Pregătire pentru Personalul din Industrie Bușteni – Sucursala București – CPPI. În vederea realizării operațiunilor de compensare, persoanele juridice cu capital integral/majoritar/minoritar de stat transmit la adresa web dedicată facturile pentru sumele restante către orice creditor, respectiv de la orice debitor persoană juridică cu sediul în România, mai vechi de 30 de zile de la emiterea facturii fiscale sau de la scadență, dacă scadența este clar specificată. Persoanele juridice, altele decât cele cu capital integral/majoritar/minoritar de stat pot să realizeze operațiuni de compensare cu facturi prin crearea conturilor de utilizator și prin transmiterea la adresa dedicată a facturilor pe care intenționează a le compensa. Informațiile astfel transmise trebuie actualizate în maximum o zi lucrătoare de la momentul oricărei modificări survenite.

Ordinul de compensare este definit ca un instrument de plată nemonetar, numerotat în SIC, emis de CPPI prin structura de compensare pentru fiecare persoană juridică participantă, iar modelul acestuia se regăsește în Anexa nr. 2 la norme. Acesta reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a stingerii creanțelor și a datoriilor care au făcut obiectul compensării împreună cu borderoul datoriilor stinse pentru justificarea prin ordinul de compensare. Ordinul de compensare are caracter de document primar și se anexează ca atare la nota contabilă împreună cu borderoul datoriilor stinse pentru justificarea prin ordinul de compensare.

Normele stabilesc condițiile pentru crearea conturilor de utilizator, pre-

cum și modalitatea de realizare a procedurii de compensare.

**Vezi problema fiscală – Compensarea datoriilor, p. 8**

**Actul normativ:** O.A.N.A.F. nr. 2.862/2019 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea din oficiu a impozitului anual pe veniturile persoanelor fizice, precum și a modelului și conținutului unor formulare

**Publicat în:** Monitorul Oficial nr. 897 din data de 06.11.2019

**Data intrării în vigoare:** 06 noiembrie 2019

**Cui se adresează:** persoanelor fizice care obțin venituri non-salariale

**Ce prevede:** Ordinul aprobă procedura pe baza căreia organele fiscale vor stabili din oficiu impozitul pe venit pentru persoanele fizice care vor fi identificate că aveau obligația declarării veniturilor și nu au depus declarațiile de impunere, pentru veniturile realizate începând cu anul fiscal 2018.

Identificarea contribuabililor care au obligația depunerii declarației de impunere, potrivit legii, se face pe baza informațiilor existente în evidența fiscală constituită pe baza datelor declarate de contribuabili prin declarația unică privind veniturile estimate, a datelor declarate de plătitorii de venituri sau de intermediarii/societățile de administrare a investițiilor/societățile de investiții autoadministrate, prin formularele 204 și 205, după caz, a datelor obținute din schimbul de informații între Agenția Națională de Administrare Fiscală și autorități fiscale din străinătate, ori din schimbul de informații cu alte instituții, în cazul veniturilor obținute din România.

Persoanele care nu au depus declarația de impunere vor fi notificate cu privire la acest aspect și vor avea un termen de 15 zile de la înștiințare pentru a depune declarația de impunere. Pentru persoanele care nu depun declarația de impunere în termen de 15 zile de la înștiințare, organul fiscal va estima baza de impozitare pe baza informațiilor cuprinse în documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului sau a informațiilor existente în evidența fiscală. Estimarea bazei de impozitare se efectuează având în vedere toate datele și documentele care au relevanță

pentru stabilirea din oficiu a impozitului pe venit, identificându-se acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

Organul fiscal stabilește impozitul pe venit, emite formularul 256 „Decizie de impunere din oficiu a veniturilor persoanelor fizice” și comunică contribuabilului un exemplar.

În cazul în care, în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere din oficiu, contribuabilul depune declarația de impunere privind obligațiile care au format

obiectul acestei decizii, decizia de impunere din oficiu se anulează la data depunerii declarației de impunere. Dacă declarația de impunere privind obligațiile care au format obiectul impunerii din oficiu se depune după acest termen, organul fiscal comunică contribuabilului faptul că sumele stabilite prin decizia de impunere din oficiu se mențin, prin emiterea și transmiterea Notificării privind nedepunerea la termen a declarației de impunere conform art. 107 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

## Ce s-au mai gândit ai noștri guvernanți?!

### Noua metodologie de calcul al contribuției de 2% la Fondul pentru mediu

Principala schimbare adusă de Ordonanța de urgență nr. 50/2019 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu și pentru modificarea și completarea Legii nr. 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje este aceea că se datorează o contribuție de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor, obținute de către deținătorul deșeurilor, persoană fizică sau juridică.

Sumele se rețin la sursă de către operatorii economici care desfășoară activități de colectare și/sau valorificare a deșeurilor, care au obligația să le vireze la Fondul pentru mediu. Precizăm că reglementările anterioare stabileau această contribuție în cotă de 3%, în seama generatorului de deșeuri.

Principala problemă cu care se confruntă însă operatorii economici ce activează în aceste domenii este faptul că metodologia de calcul al contribuției de 2% nu a fost adaptată corespunzător.

A rămas în vigoare Ordinul Ministerului Mediului nr. 1.503/2017, care prevede că sunt obligați la plata contribuției de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, generatorii deșeurilor, persoane fizice sau juridice.

Noua metodologie (explicație) de calcul al acestei contribuții o găsim deocamdată doar pe site-ul Administrației Fondului de Mediu – [www.afm.ro](http://www.afm.ro): „Având în vedere noile modificări legislative prevăzute de Ordonanța de urgență nr. 50/2019 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu și pentru modificarea și completarea Legii nr. 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeu-

*rilor de ambalaje referitoare la taxa prevăzută la articolul 9 alin. (1) lit. a) din Ordonanța de urgență nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, vă informăm că această contribuție de 2% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor se reține și se plătește o singură dată la Fondul de mediu, de către operatorii economici care desfășoară activități de colectare și/sau valorificare a deșeurilor, la prima operațiune de vânzare a deșeurilor, respectiv de la deținătorul inițial al deșeurilor la primul operator economic colector sau valorificator”.*

Prin urmare, contribuția de 2% se plătește numai de către operatorii economici care desfășoară activități de colectare și/sau valorificare a deșeurilor.

Contribuția se reține la prima operațiune de vânzare a deșeurilor de la deținătorul inițial al deșeurilor la primul operator economic colector sau valorificator, această reținere, urmată de plata către bugetul Fondului pentru mediu, fiind de altfel unică.

# Anulare obligații accesorii pentru debitele stabilite de inspecția fiscală

## FACILITĂȚI FISCALE

Multe societăți care au fost supuse inspecțiilor fiscale în perioada 01.01.2019-08.08.2019 (data intrării în vigoare a O.G. nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale) au solicitat anularea obligațiilor accesorii (dobânzi, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare). Există numeroase administrații fiscale care le refuză acest drept, pe motiv că deciziile de impunere nu au fost comunicate până la data de 31.12.2018, așa cum prevede art. 23 alin. (3) lit. b) din ordonanță.

Prin soluția oferită mai jos, vă ajutăm să vă prevalați în demersurile dumneavoastră de prevederile art. 23 alin. (3) lit. a) din O.G. nr. 6/2019 (obligații bugetare pentru care s-a împlinit scadența sau termenul de plată până la 31 decembrie 2018, inclusiv), având în vedere și faptul că toate accesoriile se calculează de organul fiscal de la scadența debitelor (anterior datei de 31.12.2018), nu de la data individualizării acestora prin decizia de impunere. În acest fel puteți beneficia și dumneavoastră de anularea accesoriilor, mai ales că fundamentul apariției O.G. nr. 6 a fost asanarea datoriilor către bugetul general consolidat, cu perspectiva menținerii debitorilor în circuitul economic și evitarea intrării în insolvență.

*B) diferențele de obligații bugetare principale stabilite prin decizie de impunere comunicate până la data de 31 decembrie 2018 inclusiv, chiar dacă pentru acestea nu s-a împlinit termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală;*

*C) alte obligații de plată individualizate în titluri executorii emise potrivit legii și existente în evidență organului fiscal în vederea recuperării la data de 31 decembrie 2018 inclusiv."*

### Problemă fiscală

În luna mai 2019 am avut inspecție fiscală urmată de decizie de impunere în care s-au stabilit suplimentar TVA și impozit pe profit pentru perioada 01.01.2016 – 31.12.2018.

Am achitat în totalitate aceste debite suplimentare până în prezent; beneficiaz de anularea accesoriilor conform O.G. nr. 6/2019?

#### Cadrul legal:

Potrivit art. 23 alin. (1) și (3) din Ordonanța Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale:

„(1) Prezentul capitol se aplică pentru debitorii – persoane juridice, persoane fizice sau entități fără personalitate juridică – care la data de 31 decembrie 2018 inclusiv au obligații bugetare principale restante

administrate de organul fiscal central sub un milion lei.

(3) În sensul prezentului capitol, prin obligații bugetare principale restante la 31 decembrie 2018 inclusiv se înțelege:

A) obligații bugetare pentru care s-a împlinit scadența sau termenul de plată până la 31 decembrie 2018 inclusiv;

### Concluzie

Astfel, diferențele de obligații fiscale stabilite prin decizia de impunere, având în vedere faptul că vizează perioade anterioare datei de 31.12.2018, pot fi încadrate la art. 23 alin. (3) lit. a) din O.G. nr. 6/2019 (obligații bugetare pentru care s-a împlinit scadența sau termenul de plată până la 31 decembrie 2018 inclusiv), beneficiind astfel de anularea accesoriilor aferente acestor obligații principale (debite).

### De reținut

La fundamentarea acestei opinii stă și argumentul că, potrivit Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, obligațiile fiscale accesorii se calculează de la data scadenței, nu de la data individualizării obligației fiscale în decizia de impunere.

Ați dori ca publicația să abordeze anumite subiecte?  
Dacă DA, scrieți-ne chiar ACUM pe adresa [consilier@rs.ro](mailto:consilier@rs.ro)!

# Servicii de consultanță și intermediere. TVA. Impozit nerezidenți

TVA

Servicii prestate către societăți din Uniunea Europeană

Dificile și interpretabile sunt și aspectele fiscale legate de reținerea, declararea și plata impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți, mai ales în cazul prestării serviciilor de consultanță.

Referitor la TVA, atât în cazul serviciilor de consultanță, cât și al celor de intermediere prestate către persoane impozabile, locul prestării se consideră a fi locul unde beneficiarul își are stabilit sediul activității sale economice.

## Problemă fiscală

O societate cu sediul social în România, neînregistrată în scopuri de TVA în regim normal, este înregistrată în scop de TVA conform art. 317 din Codul fiscal pentru prestarea de servicii intracomunitare. Societatea prestează activități de consultanță și intermediere pentru alte societăți plătitoare de TVA din UE și non-UE. De asemenea, societatea primește servicii de consultanță și intermediere de la persoane juridice înregistrate în VIES și de la persoane fizice neînregistrate fiscal din UE și non-UE. Serviciile prestate și serviciile primite nu se desfășoară pe teritoriul României, ele au loc, după caz, în state din UE și non-UE.

Ce obligații declarative și de plată privind TVA și impozitul pe venituri nerezidenți are societatea din România pentru serviciile prestate și, respectiv, pentru serviciile primite?

### A. Servicii prestate

#### Cadrul legal:

Conform art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, din punctul de vedere al TVA, sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- A) operațiunile care, în sensul art. 270-272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- B) locul de livrare al bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;
- C) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

D) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

Atât în cazul serviciilor de consultanță, cât și al celor de intermediere prestate către persoane impozabile, locul prestării se consideră a fi locul unde beneficiarul își are stabilit sediul activității sale economice, conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

În aceste cazuri, din punctul de vedere al TVA, serviciile prestate de societatea din România către societăți din Uniunea Europeană au locul prestării în statul în care este stabilit beneficiarul, conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, dacă prestatorul face dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Uniunea Europeană. Din punctul de vedere al TVA, serviciile sunt neimpozabile în România, nefiind îndeplinite cumulativ condițiile de la art. 268 alin. (1) din Codul fiscal. Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în alt stat membru are statutul de persoană impozabilă:

- A) atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare, precum și a numelui și a adresei aferente acestuia, în conformitate cu art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul taxei pe valoarea adăugată;
- B) atunci când clientul nu a primit încă un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA, însă îl informează pe prestator că a depus o cerere în acest sens. Dacă prestatorul obține orice altă dovadă care demonstrează că clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA, precum și dacă efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de client, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății.

**Concluzie**

În aceste condiții, din punctul de vedere al TVA, serviciile sunt neimpozabile în România. Factura se emite fără TVA. Întrucât beneficiarul este o persoană impozabilă cu sediul activității în alt stat membru, serviciile se declară în Formularul 390.

Servicii prestate către societăți din afara Uniunii Europene

**Cadrul legal:**

În aceste cazuri, locul prestării nu este considerat a fi în România, dacă prestatorul poate face dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în afara Uniunii Europene.

Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un beneficiar stabilit în afara Uniunii Europene are statutul de persoană impozabilă:

A) dacă obține din partea beneficiarului un certificat eliberat de autoritățile fiscale competente din țara beneficiarului, prin care se confirmă că respectivul beneficiar desfășoară activități economice, astfel încât să i se permită acestuia să obțină o rambursare a TVA în temeiul Directivei nr. 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității;

B) atunci când beneficiarul nu deține certificatul respectiv, dacă prestatorul dispune de codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului sau de un cod similar atribuit beneficiarului de țara de stabilire și utilizat pentru a identifica societățile sau de orice altă dovadă care să ateste faptul că clientul este

o persoană impozabilă și dacă prestatorul efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de beneficiar, pe baza procedurilor de securitate comerciale normale, cum ar fi cele legate de verificarea identității sau a plății.

**Concluzie**

În aceste condiții, din punctul de vedere al TVA, serviciile sunt neimpozabile în România. Factura se emite fără TVA. Nu există obligații declarative.

**B. Servicii achiziționate****TVA****Cadrul legal:**

Pentru serviciile de consultanță și cele de intermediere către persoane impozabile stabilite în România, locul prestării, din punctul de vedere al TVA se determină pe baza regulii generale de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal. Potrivit acestuia:

*„2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”*

Întrucât beneficiarul este o persoană impozabilă cu sediul activității în România rezultă că locul prestării acestor servicii este în România.

**Concluzie**

Fiind îndeplinite cumulativ condițiile de la art. 268 alin. (1) din Codul fiscal rezultă că aceste servicii sunt impozabile în România din punctul de vedere al TVA.

Servicii prestate de către societăți din Uniunea Europeană înregistrate sau neînregistrate în scopuri de TVA

**Cadrul legal:**

Din punctul de vedere al TVA, societatea din România efectuează o achiziție de servicii intracomunitare întrucât prestatorul este stabilit în alt stat membru, iar serviciilor li se aplică regula generală de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal. Pentru aceste servicii, societatea din România este persoana obligată la plata TVA în România conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal.

**Concluzie**

Întrucât nu este înregistrată normal în scopuri de TVA, aceasta nu va efectua taxare inversă, ci va efectua plata TVA la bugetul de stat. Societatea va declara această achiziție în decontul special de TVA (formular 301) și în declarația 390. În cazul în care prestatorul nu este identificat în scopuri de TVA, dar există indicii suficiente pentru a considera că este o persoană impozabilă, în declarația 390 se va înscrie denumirea prestatorului și codul statului membru în care este stabilit prestatorul serviciilor.

Servicii prestate de către societăți din afara Uniunii Europene

**Cadrul legal:**

Din punctul de vedere al TVA, societatea din România efectuează o achiziție de servicii pentru care este

persoana obligată la plata TVA în România conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal.

## Concluzie

Întrucât nu este înregistrată normal în scopuri de TVA (conform art. 316), aceasta nu va efectua taxare inversă și va efectua plata TVA la bugetul de stat. Societatea va declara achizițiile în decontul special de TVA – formular 301.

### Impozit nerezidenți

#### Cadrul legal:

Dacă serviciile nu sunt prestate efectiv pe teritoriul României, societatea nu trebuie să înregistreze contractul prin formularul 017. Această obligație îi revine doar pentru serviciile prestate în România, conform art. 8 alin. (8) din Codul fiscal:

*„(8) Persoanele juridice române, persoanele fizice rezidente, precum și persoanele juridice străine care desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent/sediu permanent desemnat, beneficiare ale unor prestări de servicii de natura activităților de lucrări de construcții, montaj, supraveghere, consultanță, asistență tehnică și orice alte activități, executate de persoane juridice străine sau fizice nerezidente pe teritoriul României, au obligația să înregistreze contractele încheiate cu acești parteneri la organele fiscale competente, potrivit procedurii instituite prin ordin al președintelui ANAF Contractele încheiate pentru activități desfășurate în afara teritoriului României nu fac obiectul înregistrării potrivit prezentelor dispoziții. Pentru încadrarea ca sediu permanent a unui șantier de construcții sau a unui proiect de construcție, ansamblu ori montaj sau a activităților de supraveghere legate de acestea și a altor activități similare se vor avea în vedere data de începere a activității din contractele încheiate sau orice alte informații ce*

*probează începerea activității. Perioadele consumate pentru realizarea unor contracte conexe care sunt legate în mod direct cu primul contract ce a fost executat se adaugă la perioada care s-a consumat la realizarea contractului de bază.”*

Chiar dacă serviciile sunt prestate în afara României, serviciile de consultanță prestate de nerezidenți sunt impozabile în România conform art. 223 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal. Societatea va reține impozit la sursă dacă beneficiarul nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau beneficiarul este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri sau dacă, conform contractului, impozitul este suportat de către plătitorul de venit (caz în care impozitul se determină prin aplicarea sutei mărite). Impozitul se calculează, respectiv se reține, în momentul plății venitului, se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține, se declară și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de BNR, pentru ziua în care se efectuează plata venitului către nerezidenți.

Beneficiarul trebuie să se înregistreze fiscal în România primind un cod de identificare fiscală conform art. 82 din Codul de procedură fiscală – direct sau prin plătitorul de venit dacă acesta este singurul venit obținut din România.

Conform art. 224 din Codul fiscal, în acest caz, impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut, se reține la data plății, se declară (formularul 100) și se plătește la buget până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Se declară și în formularul 207 până la data de 31 ianuarie a anului următor celui de realizare a venitului.

Dacă beneficiarul prezintă certificatul de rezidență fiscală, se aplică prevederile convenției de evitare a

dublei impuneri dintre România și statul în care beneficiarul este rezident, dacă există o astfel de convenție.

Conform art. 223 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, comisioanele de la un rezident sunt venituri impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate.

Conform pct. 18 din Normele metodologice date în aplicarea art. 230 din Codul fiscal, prevederile titlului VI 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. 19 alin. (1) ori atunci când impozitul datorat de nerezident este suportat de către plătitorul de venit.

Dispozițiile alin. (2) ale art. „Dividende”, „Dobânzi”, „Comisioane”, „Redevențe” din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate. Când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne. Dispozițiile alin. (2) ale art. „Dividende”, „Dobânzi”, „Comisioane”, „Redevențe” din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.

## Concluzie

Pentru comisioanele plătite societatea din România va reține la sursă impozit pe veniturile nerezidenților aplicând cota de 16% dacă beneficiarul nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau

dacă impozitul este suportat de către plătitorul de venit (caz în care impozitul se stabilește prin procedeul sutei mărite – sumele plătite fiind considerate venit net). Astfel, impozitul se declară în Formularul 100 până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul și formularul 207 până la data de 31 ianuarie a anu-

lui următor celui de realizare a venitului.

### Important

Dacă beneficiarul prezintă certificatul de rezidență fiscală valabil la momentul realizării venitului se

aplică prevederile convenției de evitare a dublei impunerii dintre România și statul în care beneficiarul este rezident, dacă există o astfel de convenție. Dacă comisiunile sunt tratate distinct în convenție se aplică paragraful 2 al articolului respectiv.

↳ Vezi H.G. nr. 773/2019, p. 2

## Compensarea datoriilor

### Problemă fiscală

**Societățile cu capital privat sunt obligate să transmită datele privind creanțele și datoriile și să facă eventuale compensări prin noul sistem de compensare?**

#### Cadrul legal:

Conform art. 1 din O.U.G. nr. 77/2009 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată persoanele juridice, indiferent de forma de organizare și de tipul de proprietate, în termen de 15 zile de la data intrării în vigoare a acestei ordonanțe de urgență vor organiza evidența obligațiilor de plată și evidența creanțelor, pe termene scadente, către orice creditor, respectiv de la orice debitor, după caz.

Art. 2 din această Ordonanță de urgență stabilește în sarcina persoanelor juridice cu capital integral/majoritar/minoritar de stat obligația de a întocmi situația privind sumele restante mai vechi de 30 de zile de la emiterea facturii fiscale sau de la scadență, dacă scadența este clar specificată, către orice creditor, respectiv de la orice debitor, persoană juridică, după caz, cu sediul în România.

Obligația depunerii acestor situații prin internet la adresa dedicată în acest scop, în vederea includerii în procedura de compensare a datoriilor neplătite la termenele scadente revine, conform art. 3, doar persoanelor

juridice cu capital integral/majoritar/minoritar.

Art. 2 din H.G. nr. 773/2019 stabilește:

„Art. 2. – (1) În vederea realizării operațiunilor de compensare, persoanele juridice cu capital integral/majoritar/minoritar de stat transmit la adresa web dedicată facturile pentru sumele restante către orice creditor, respectiv de la orice debitor persoană juridică cu sediul în România, mai vechi de 30 de zile de la emiterea facturii fiscale sau de la scadență, dacă scadența este clar specificată, potrivit instrucțiunilor pentru transmiterea datelor prevăzute în anexa nr. 1.

(2) Persoanele juridice, altele decât cele prevăzute la art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/1999, aprobată cu modificări prin Legea nr. 211/2001, cu modificările ulterioare, pot să realizeze operațiuni de compensare cu facturi prin crearea conturilor de utilizator și prin transmiterea la adresa dedicată a facturilor pe care intenționează a le compensa, potrivit instrucțiunilor pentru transmiterea datelor prevăzute în anexa nr. 1.

### DATORII NERAMBURSABILE LA SCADENȚĂ

(3) Persoanele juridice prevăzute la alin. (1) și (2) au obligația de a actualiza situația facturilor, în maximum o zi lucrătoare de la momentul oricărei modificări survenite”.

### Important

Societățile cu capital privat au obligația să organizeze evidența obligațiilor de plată și evidența creanțelor, pe termene scadente, către orice creditor, respectiv de la orice debitor, după caz, dar nu sunt obligate să transmită aceste informații. Însă, dacă doresc să realizeze operațiuni de compensare, acestea se pot realiza prin crearea conturilor de utilizator și prin transmiterea la adresa dedicată a facturilor pe care intenționează a le compensa. Adresa web dedicată urmează să se publice pe website-ul CPPI.

### De reținut

Noile reglementări nu mai conțin nicio referire cu privire la posibilitatea/interdicția de a compensa creanțele reciproce în afara acestui sistem de compensare datorii și creanțe – SIC.

# Încasarea prin intermediul platformei online. Factura fiscală și factura de decontare

În cazul vânzărilor de bunuri prin intermediul platformelor online, problemele apar la sistemul de facturare către clienți, mai precis dacă este sau nu obligatorie emiterea de facturi. Potrivit Codului fiscal, persoana impozabilă este scutită de obligația emiterii facturii, cu excepția cazului în care beneficiarul solicită factura, în cazul livrărilor de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestările de servicii către populație pentru care este obligatorie emiterea de bonuri fiscale.

Studiul de caz pe care îl prezentăm mai jos vă ajută să înțelegeți de ce nu mai e necesar să emiteți factura către platforma respectivă dacă eliberați bon fiscal și ce procedură trebuie să urmați în legătură cu decontarea sumelor de bani încasate de la clienți prin bancă, prin intermediul platformei online.

## Problemă fiscală

O societate livrează mâncare și prin intermediul platformelor de livrare. În rapoartele Z, aceste livrări apar trecute separat de cele cu încasare cash sau card, deci vânzarea se înregistrează. Problema apare în momentul în care platformele respective îi livrează banii în cont, mai puțin comisioanele aferente. Platforma îi facturează acel comision pentru care face apoi proces-verbal de compensare.

Clientul nostru trebuie să mai emită factură fiscală pentru banii încasați în bancă de la respectiva platformă, având în vedere că vânzarea a fost deja înregistrată în casa de marcat?

### Cadrul legal:

Conform art. 319 alin. (10) lit. a) din Codul fiscal persoana impozabilă este scutită de obligația emiterii facturii, cu excepția cazului în care benefi-

ciarul solicită factura, în cazul livrărilor de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestările de servicii către populație pentru care este obligatorie emiterea de bonuri fiscale conform O.U.G. nr. 28/1999.

## BON FISCAL ȘI FACTURĂ

### Concluzie

Din cele prezentate reiese că societatea utilizează casa de marcat și emite bonuri fiscale, astfel că nu aceasta este obligată să emită factură, cu excepția situației în care clienții (persoanele fizice care comandă mâncarea) solicită factura.

### De reținut

Încasarea prin bancă a contravalorii livrărilor efectuate prin intermediul platformei este o problemă de decontare, și nu de facturare, astfel că societatea nu va emite factura (fiscală) către societatea care deține platforma, aceasta neavând calitatea de beneficiar al livrărilor. Pentru decontarea sumelor se poate întocmi doar o factură de decontare conform pct. 31 alin. (7) lit. b) din Normele metodologice date în aplicarea art. 286 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal.

# Regim TVA - servicii de procesare

Există numeroase situații în care anumite piese aduse în România în regim vamal de perfecționare activă de la societăți din afara UE sunt prelucrate de către unele societăți din țară. Firmele se confruntă însă cu probleme de natură fiscală legate de tratamentul TVA.

Analizând speța fiscală veți constata care este procedura corectă de întocmire a facturii pentru procesarea respectivelor bunuri și ce obligații are procesatorul din România atunci când beneficiarul este dintr-un stat non-UE, precum și în cazul în care face parte din UE.

## TVA

### Problemă fiscală

O firmă impozabilă A din România prestează servicii de prelucrare mecanică a unor piese aduse în România în regim vamal de perfecționare activă de la firma B impozabilă din S.U.A.

**Care este regimul de taxare din punctul de vedere al TVA pentru această operațiune și ce trebuie trecut pe factura de prestări servicii?  
Dar în cazul în care firmele fac parte din UE, iar piesele sunt înregistrate în registrul non transferurilor?**

#### Cadrul legal:

Potrivit art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Prezintă interes și studierea articolelor 12, 13, 14, 15 și 16 din O.P.A.N.A.F. nr. 102/2016 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul TVA privind operațiunile pluri-

partite din UE, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnurile de bunuri în spațiul UE și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție în cazul beneficiarului din UE:

Art. 13: „(4) Efectuarea de lucrări asupra bunurilor mobile corporale de către C în beneficiul lui A reprezintă o prestare de servicii ce are loc în statul membru 2, în care este stabilit A, conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal sau echivalentului acestuia din legislația altui stat membru.”

#### Concluzie

Factura se va emite fără TVA având în vedere că serviciile de prelucrare prestate sunt neimpozabile în România (locul prestării serviciilor este locul în care este stabilit beneficiarul), atât pentru beneficiarul din S.U.A, cât și pentru beneficiarul din UE, în conform-

mitate cu regula generală de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

În această situație, procesatorul din România, înregistrat în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, are următoarele obligații: organizarea evidenței materiilor prime primite și procesate printr-un registru întocmit în acest scop, concomitent cu înregistrarea valorii acestora în debitul contului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”:

- întocmirea facturii pentru serviciile de prelucrare pentru obținerea de produse finite;
- înscrierea în jurnalul pentru vânzări a facturii de procesare emise;
- declararea valorii serviciilor de procesare efectuate și facturate în decontul de TVA cod 300, la rândul 3, cu report la rândul 3.1 și prin declarația informativă cod 390 VIES cu simbolul P doar pentru beneficiarul din UE.

#### Important

În ambele cazuri, pe factură veți menționa Prelucrare conform contract nr... /data.

## Reducere penalității de nedeclarare/declarare eronată și restituire sume achitate

INSPECȚIE FISCALĂ

Controalele fiscale efectuate la firme sunt urmate aproape în majoritatea cazurilor de stabilirea unor sume suplimentare de plată, din cauza nedeclarării sau declarării incorecte a obligațiilor fiscale de către contribuabili.

Pentru debitele stabilite se calculează de la data scadenței (data când ar fi trebuit declarate corespunzător) penalități de nedeclarare în cotă de 0,08% pe zi, până la data stingerii sumei datorate.

Mulți contabili nu știu că societatea poate beneficia de reducerea cu 75% a acestor penalități. Dacă achită la scadență obligația principală (debitul) și dacă depune o cerere la organul fiscal prin care solicită reducerea penalităților.

Solicitați acest lucru în cazul în care v-ați încadrat cu plata debitului stabilit de inspecție, formulând o cerere către administrația fiscală. Reducerea penalităților nu se efectuează din oficiu.

Avantajul întocmirii cererii de reducere a penalităților este faptul că puteți economisi sume importante, din cauza cotei foarte mari a acestei categorii de obligații accesorii (29,36% pe an).

## Problemă fiscală

În urma controlului s-au stabilit penalizări și dobânzi în valoare de X lei pentru TVA și impozit pe profit. Societatea a achitat în termenul prevăzut de control suma datorată și a făcut solicitare de reducere a penalităților cu 75% în baza Legii nr. 207/2015. S-a primit de la ANAF decizia de reducere a penalităților de nedeclarare. Cum procedăm pentru recuperarea sumelor achitate la ANAF?

### Cadrul legal:

Potrivit art. 181 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal:

„(1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorrect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizia de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorrect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizia de impunere.

(2) Penalitatea de nedeclarare stabilită potrivit alin. (1) se reduce, la cererea contribuabilului/plătitorului, cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:

A) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1);

B) sunt eșalonate la plată, în condițiile legii. În acest caz, reducerea se acordă la finalizarea eșalonării la plată”.

Pentru restituirea sumei achitate se vor aplica prevederile art. 168 alin. (2) din Codul de procedură fiscală:

„(2) În situația în care s-a făcut o plată fără a fi datorată, cel pentru care s-a făcut astfel plata are dreptul la restituirea sumei respective”.

Procedura de restituire este prevăzută în Ordinul ANAF nr. 1.899/2004 pentru aprobarea Procedurii de resti-

tuire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor convenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal.

Restituirea se efectuează la cererea contribuabilului, în termen de 45 de zile de la data depunerii și înregistrării acesteia la organul fiscal căruia îi revine competența de administrare a creanțelor bugetare, potrivit prevederilor art. 33 din O.G. nr. 92/2003, republicată, denumit în continuare organul fiscal competent.

### Important

Cererea de restituire trebuie să fie depusă în cadrul termenului legal de prescripție a dreptului de a cere restituirea, în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.

Trebuie să cuprindă codul de înregistrare fiscală a contribuabilului, suma și natura creanței solicitate a fi restituită, precum și documentele necesare din care să rezulte că aceasta nu este datorată la buget.

### De reținut

Cererea de restituire va fi însoțită de copii de pe documentele din care rezultă că suma a fost plătită la buget (sumele plătite fără existența unui titlu de creanță), precum și de copii legalizate de pe

hotărârile definitive și irevocabile sau de pe decizii ale organelor jurisdicționale sau administrative, după caz, pentru sumele stabilite prin acestea.

### Concluzie

Trebuie depusă cerere de restituire, însoțită de decizia de anulare a penalităților și de copii de pe documentele de plată a penalităților.

## TAXE ȘI IMPOZITE

ACTUAL

### Coordonator:

colectiv RENTROP & STRATON

### Manager Departament Editorial:

Adina Vasile

### Manager produs:

Diana Tudorov

### Director Creație-Productie:

Cristina Straton

### Tehnoredactare:

Simona Morărescu

### Corectură:

Elvira Panaitescu

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

Telefon: 021.209.45.45

E-mail: [info@rs.ro](mailto:info@rs.ro); Internet: [www.rs.ro](http://www.rs.ro)

Correspondență: Ghișeul ext. 3 – O.P. 39, sector 3, București

Publicație editată de:

**RENTROP & STRATON**

**Senior Editor:** George Straton

**Director General:** Octavian Breban

© 2019 – RENTROP & STRATON

ISSN: 1842-6220, ISSN-L: 1842-6220

*Toate drepturile rezervate. Nicio parte din această lucrare nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere provocată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.*

# Petrecere organizată de angajator pentru salariați cu ocazia Crăciunului

## AVANTAJE SALARIALE

În preajma sărbătorilor de Crăciun, interesul contabililor este îndreptat către tratamentul fiscal al cheltuielilor ocazionate cu petrecerile care se organizează pentru propriii salariați, ce implică mâncarea consumată la restaurant, muzica, transportul etc.

Potrivit Codului fiscal, cadourile oferite de angajator salariaților cu ocazia Crăciunului sunt neimpozabile în limita a 150 lei/salariat. În afara acestei limite, tot ceea ce oferă angajatorul salariaților cu ocazia Crăciunului reprezintă venit impozabil și taxabil cu contribuții sociale.

### Problemă fiscală

În perioada sărbătorilor de Crăciun, compania noastră organizează o petrecere pentru angajații săi într-o locație externă.

Cheltuiala cu această petrecere, inclusiv transportul salariaților, muzica, cum ar trebui tratată: protocol, alte cheltuieli salariale (6458)? În contractul colectiv de muncă nu există niciun detaliu despre acest aspect.

#### Cadrul legal:

Conform prevederilor art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

- a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru dispozitive medicale, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, veniturile reprezentând cadouri în bani și/sau în natură, inclusiv

tichete cadou, oferite salariaților, cât și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

Cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite de angajatori salariaților, cât și cele

oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite salariaților cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte, cu fiecare ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei. Astfel, cadourile oferite de angajator salariaților cu ocazia Crăciunului sunt neimpozabile în limita de 150 lei/salariat.

Mai mult, această limită se aplică sub rezerva de a fi prevăzută în contractul de muncă.

În afara acestei limite, tot ceea ce oferă angajatorul salariaților cu ocazia Crăciunului reprezintă venit impozabil și taxabil cu contribuții sociale. Această cheltuială nu poate fi încadrată în cheltuiala de protocol câtă vreme este făcută pentru salariați. Cheltuielile de protocol privesc partenerii de afaceri.

### Concluzie

Contravaloarea cheltuielilor din situația expusă reprezintă venituri salariale pentru salariat și sunt impozitate cu impozit pe venit și contribuții sociale înregistrate în contul 6421.

Împreună cu revista Taxe și Impozite Actual  
primiți semestrial:

«Caietul Contabilului profesionist»

48 de pagini de spețe fiscal-contabile pe an, rezolvate și comentate de către specialiștii R&S.

