

**Caietul**

An 4 • Nr. 13 • aprilie 2020

# Contabilului profesionist

## TOP SOLUȚII FISCALE

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

## Cuprins

Calcul plafon microîntreprindere. Venituri din provizioane .....	3
Servicii de manipulare mărfuri sub regim vamal de tranzit. TVA .....	4
TVA deductibilă/nedeductibilă .....	5
Scoaterea din evidență a facturilor neachitate .....	6
Închiriere remorcă. Impozit nerezidenți .....	7
Indicatorul total active. Obligația de auditare a situației financiare anuale .....	8
Ajustări de TVA la înregistrarea în scopuri de TVA .....	9
Declarația 390 .....	10
Recunoaștere venituri .....	12
Tratament concedii medicale care trebuiau suportate din FNUASS .....	14
Majorare capital prin distribuirea de acțiuni .....	14
Depozit bancar. Recunoașterea dobânzii .....	16
Arhivare și eliminare documente financiar-contabile .....	16
Refacturare servicii marketing unei companii din SUA .....	18
Asociere în participațiune microîntreprindere și persoană fizică nerezidentă. Tratament contabil și fiscal .....	20
Recunoaștere cheltuieli amortizare expozoare montate în spațiul clienților distribuitoare .....	24

# Calcul plafon microîntreprindere. Venituri din provizioane

## PROBLEMĂ FISCALĂ

Vă rog să mă ajutați în clarificarea modului de calcul al cifrei de afaceri în următoarea speță: o societate de construcții, plătitoare de impozit pe profit, care constituie garanții de bună execuție aferente lucrărilor executate pe care le consideră deductibile la calculul impozitului pe profit, la sfârșitul anului 2017, trece la plătitor pe venit microîntreprindere.

La sfârșitul anului 2018, provizioanele pentru garanții de bună execuție se anulează, trecându-se pe venituri din provizioane.

Aceste venituri intră în calculul cifrei de afaceri în vederea stabilirii modului de impozitare: plătitor de impozit pe profit sau plătitor de impozit microîntreprindere?

## SOLUȚIA

Din datele expuse, ați înregistrat în 2018 venituri din provizioane și e necesar să analizați dacă aceste venituri intrau în baza de calcul de 1 milion de euro pentru veniturile microîntreprinderii.

**Plafonul maxim** pentru încadrarea în categoria microîntreprinderilor este de 1.000.000 euro, cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro fiind cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile.

Plafonul pentru încadrarea la microîntreprinderi, respectiv cifra de afaceri sub 1.000.000 euro, se determină luând în calcul cursul de schimb valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile – la 31.12.2018 a fost de 4.6639 lei/euro, prin urmare plafonul este de 4.663.900 lei).

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad anumite tipuri de venituri (veniturile aferente costurilor stocurilor de produse, veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție, veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale etc.) și se adaugă alte elemente (valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute etc.).

### Ce venituri se exclud din baza de impozitare a microîntreprinderii?

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

- A) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
- B) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- C) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- D) veniturile din subvenții;
- E) **veniturile din provizioane**, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- E<sup>1</sup>) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- F) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- G) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- H) veniturile din diferențe de curs valutar;



munitare". Astfel, la această dată, sunt aplicabile aceleași prevederi cu privire la modul de completare a declarației recapitulative SECȚIUNEA a 2-a.

#### NOTE:

1. Pentru achiziții intracomunitare de bunuri taxabile în România, în cazul în care furnizorul nu comunică un cod valabil de TVA, dar bunurile sunt transportate de pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, achiziția se declară în declarația recapitulativă astfel:

Coloana „Țară” – codul țării membre din care s-a efectuat livrarea intracomunitară.

Coloana „Cod operator intracomunitar” – nu se va înscrie nimic.

Coloana „Denumire/Nume, prenume operator intracomunitar” – se va înscrie denumirea/nume, prenume al furnizorului care a emis factura.

Coloana „Tipul operațiunii” – se va înscrie „A”.

Coloana „Bază impozabilă” – valoarea tranzacției/tranzacțiilor efectuate în perioada de raportare cu respectivul furnizor (baza impozabilă pentru calculul TVA stabilită potrivit prevederilor titlului VI din Codul fiscal).

În ceea ce privește evidența fiscală a operațiunilor, de reținut este faptul că valoarea facturii primite se înscrie în jurnalul pentru cumpărări alocat achizițiilor din UE, cu recomandarea de a se insera o coloană distinctă „A.I.C. neimpozabile în România”.

## Recunoaștere venituri

### PROBLEMĂ FISCALĂ

- Este corect ca în același contract de livrare de bunuri să apară următoarele condiții:
  - Condiția de livrare EXW (se emite certificat de acceptanță);
  - Transferul riscului: se face la momentul predării la transportator?
- Dacă sunt corecte condițiile de la pct. 1, în ce moment se recunoaște venitul, în momentul a. sau în momentul b.?
- Din punctul de vedere al TVA când se consideră că are loc transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar și când apare exigibilitatea TVA în momentul a sau în momentul b?

### SOLUȚIA

Conform condiției de livrare EXW, locul de livrare este la furnizor deoarece marfa este pusă la dispoziția cumpărătorului la sediul vânzătorului, care poate fi fabrica sau depozitul. Prin contract, părțile trebuie să stabilească cât mai clar locul de livrare deoarece riscurile și costurile până la locul de livrare, de exemplu, depozitul, sunt în contul vânzătorului. De la locul de livrare stabilit, cumpărătorul suportă toate costurile și riscurile implicate în primirea bunurilor din momentul înțelegerii, dacă este cazul la locul de livrare. Astfel, transferul riscului de la furnizor la cumpărător intervine din momentul punerii bunurilor la dispoziție la locul stabilit, de comun acord.

Deci, EXW este clauză cu obligații minime pentru furnizor, caz în care:

- vânzătorul nu are nicio obligație față de cumpărător pentru încărcarea mărfurilor. Totuși, dacă vânzătorul prestează acest serviciu, o face pe riscul și pe cheltuiiala cumpărătorului;
- furnizorul este obligat să ofere asistență cumpărătorului, dar nu este obligat să organizeze exportul. De exemplu, în cadrul asistenței oferite se poate încadra certificatul de acceptanță.

Practic, în cazul condiției de livrare Ex. works, cumpărătorul suportă toate riscurile legate de preluarea mărfurilor de la furnizor și transportarea acestora la destinație, fiind persoana impozabilă care își asumă responsabilitatea:

- angajării transportatorului;
- încărcării mărfurilor în mijlocul de transport;

- întocmirii formalităților de export prin completarea declarației vamale de export;
- descărcării mărfurilor la destinație.

Astfel, acest tip de export se încadrează în prevederile art. 294 „Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar” alin. (1) lit. b) din Codul fiscal: „(1) Sunt scutite de taxă:... b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său...”.

De reținut este faptul că acest cumpărător dobândește calitatea de proprietar al bunurilor din momentul preluării acestora de la vânzător, de la sediul acestuia care poate fi fabrica sau depozitul.

Preluarea bunurilor pentru încărcare și transport poate fi efectuată de către cumpărător numai după încheierea procesului-verbal de acceptanță. Prin contract, pe lângă condiția de livrare, se poate stabili, de comun acord, ca bunurile să fie preluate fie imediat după acceptare, fie la 2-3 zile după acceptare. În opinia mea, riscurile sunt transferate de la vânzător la cumpărător din momentul preluării bunurilor din depozitul vânzătorului, moment care corespunde cu data transferului de proprietate asupra bunurilor.

Deci venitul se recunoaște de către vânzătorul din România la momentul punerii bunurilor la dispoziția cumpărătorului, pregătite pentru livrare, după întocmirea procesului-verbal de acceptanță. În acest moment trebuie emisă și factura de către furnizor, data exigibilității TVA fiind data facturii.

Totuși, furnizorul trebuie să cunoască faptul că prin acceptarea acestei condiții de livrare care se încadrează din punctul de vedere al TVA la art. 294 alin. (2) lit. b), nu are calitatea de exportator, motiv pentru care nu poate beneficia de aplicarea regimului de scutire. De aplicarea acestui regim beneficiază cumpărătorul care este tratat drept furnizor al bunurilor la export, fiind persoana impozabilă care efectuează transportul bunurilor de pe teritoriul României pe teritoriul unui stat terț.

Conform prevederilor art. 3 alin. (1) lit. e) din O.M.F.P. nr. 103/2016 privind instrucțiunile de aplicare a scutirii, exporturile au locul livrării în România conform prevederilor art. 275 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dacă transportul bunurilor începe din România și se termină în afara teritoriului Uniunii Europene, indiferent dacă ieșirea de pe teritoriul Uniunii Europene are loc prin punctele vamale aparținând autorității vamale a României sau ale altui stat membru. Conform lit. f) al art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 103/2016: „furnizorul menționat la lit. d), care realizează operațiunile menționate la lit. e), este denumit exportator”. „(3) În sensul prezentelor instrucțiuni:

...

D) prin furnizor se înțelege orice persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri conform art. 270 din Codul fiscal, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori persoana impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane impozabile, în sensul art. 270 alin. (2) din Codul fiscal;

E) sunt considerate exporturi livrările de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal și acestea reprezintă livrările de bunuri care sunt transportate de pe teritoriul Uniunii Europene, astfel cum este definit la art. 267 din Codul fiscal, în afara Uniunii Europene. Exporturile au locul livrării în România conform prevederilor art. 275 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dacă transportul bunurilor începe din România și se termină în afara teritoriului Uniunii Europene, indiferent dacă ieșirea de pe teritoriul Uniunii Europene are loc prin punctele vamale aparținând autorității vamale a României sau ale altui stat membru...;

F) furnizorul menționat la lit. d), care realizează operațiunile menționate la lit. e), este denumit exportator”.

Aceste prevederi se completează cu cele de la art. 3 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 103/2016: „Potrivit prevederilor art. 294 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Uniunii Europene este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.”

Având în vedere faptul că exportator în România este cumpărătorul, vânzătorul trebuie să colecteze TVA pentru livrarea în condiția EXW deoarece nu are calitatea de exportator.

## Tratament concedii medicale care trebuiau suportate din FNUASS

### PROBLEMĂ FISCALĂ

O firmă nu a depus în termenul legal de 90 de zile cererea de recuperare a sumelor privind concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate. Aceste sume au fost înregistrate în contabilitate ca sume de recuperat din FNUASS, ulterior depistând că aceste sume nu au fost încasate de la Casa de Asigurări de Sănătate pentru că documentația nu a fost depusă în termen.

Ce se întâmplă cu sumele plătite drept concedii medicale din punct de vedere contabil și fiscal?

Ce calcule trebuie refăcute și care sunt înregistrările contabile corecte?

### SOLUȚIA

Nu trebuie refăcute calculele privind concediul medical, însă sumele nerecuperate trebuie achitate de societate în corespondență cu contul de cheltuieli 6588.

Monografie contabilă:

A. trecerea pe cheltuieli a creanței față de FNUASS:

6588 „Alte cheltuieli de exploatare” = 4382 „Alte creanțe sociale”

B. Plata indemnizației

4382 „Alte creanțe sociale” = 5311 „Casa în lei”

Deși pot fi asimilate cheltuielilor salariale și deci deductibile fiscal (art. 25 alin. (2) din Codul fiscal), există riscul reconsiderării de către organele de inspecție fiscală ca nedeductibile, pe motiv că nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, ci sunt generate de erori ale societății în ceea ce privește respectarea termenului de depunere a documentației pentru recuperarea de la FNUASS.

## Majorare capital prin distribuirea de acțiuni

### PROBLEMĂ FISCALĂ

Societatea noastră deține acțiuni la o altă societate. În urma AGEA, societatea hotărăște majorarea capitalului social prin distribuirea de acțiuni acționarilor existenți din profitul nerepartizat, fără a se modifica procentele de deținere a capitalului social.

Cum înregistrăm acțiunile primite (monografia contabilă) și care sunt implicațiile din punct de vedere fiscal?

### SOLUȚIA

Din întrebarea dumneavoastră înțeleg că societatea X are calitatea de acționar al altei societăți Y care își mărește capitalul social din profitul reportat. Se solicită implicațiile fiscale și contabile legate de acțiunile primite de către societatea X.

Transmiterea de acțiuni se face conform Legii societăților nr. 31 din 1990, care la art. 91. – Prevede:

„(1) În societatea pe acțiuni, capitalul social este reprezentat prin acțiuni emise de societate, care, după modul de transmitere, pot fi nominative sau la purtător.

(2) Felul acțiunilor va fi determinat prin actul constitutiv; în caz contrar ele vor fi nominative. Acțiunile nominative pot fi emise în forma materială, pe suport hârtie, sau în formă dematerializată, caz în care se înregistrează în registrul acționarilor”.

În privința repartizării profitului, pct. 422 din din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, prevede că evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, iar închiderea contului de profit se face la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale.

Majorarea capitalului social la Societatea Y se face, conform prevederilor art. 210, din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Capitalul social se poate mări prin emisiunea de acțiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a acțiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar și/sau în natură.

(2) De asemenea, acțiunile noi sunt liberate prin încorporarea rezervelor, cu excepția rezervelor legale, precum și a beneficiilor sau a primelor de emisiune, ori prin compensarea unor creanțe lichide și exigibile asupra societății cu acțiuni ale acesteia.

(3) Diferențele favorabile din reevaluarea patrimoniului vor fi incluse în rezerve, fără a majora capitalul social.

(4) Mărirea capitalului social prin majorarea valorii nominale a acțiunilor poate fi hotărâtă numai cu votul tuturor acționarilor, în afară de cazul când este realizată prin încorporarea rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune.”

Majorarea capitalului social din profitul net, care nu are ca efect o distribuire de titluri suplimentare ce modifică procentul de deținere, nu este considerată distribuție de dividende și nu se impozitează.

Majorarea capitalului social va fi înregistrată la registrul comerțului prin cererea de înscriere de mențiuni, la care se va anexa documentația aferentă (hotărârea AGA, modificare act constitutiv etc.).

Înregistrarea contabilă aferentă majorării de capital social la Societatea Y este:

1171	=	1012	
„Rezultat reportat reprezentând profit nerepartizat”		„Capital social subscris vărsat”	

Din punct de vedere fiscal, conform art. 7 pct. 11 din Codul fiscal, dividendele reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

- A) o distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social, potrivit legii;
- B) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;
- C) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;
- D) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;
- E) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;
- F) o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33.

Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

(i) câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;

(ii) veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale.

Astfel, distribuirile de acțiuni efectuate cu ocazia majorării capitalului social din profitul reportat al societății Y, ce nu modifică procentul de deținere a capitalului social, nu sunt considerate dividende și nu se impozitează.

## CONCLUZIE

Societatea A, în calitate de acționar al societății Y, nu trebuie să efectueze nicio înregistrare referitoare la noile acțiuni primite.

# Depozit bancar. Recunoașterea dobânzii

## PROBLEMĂ FISCALĂ

Societatea noastră a constituit la data de 29.10.2019 un depozit bancar pe o perioadă de 1 an.

Când are loc recunoașterea și înregistrarea la venituri a dobânzii, la data încasării acesteia, adică la expirarea depozitului, sau lunar/trimestrial?

Este necesar să estimăm și să înregistrăm valoarea dobânzii cuvenite până la 31.12.2019 având în vedere că depozitul este posibil să fie lichidat înainte de termen, caz în care nu mai obținem nicio dobândă?

## SOLUȚIA

Pct. 448 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 stabilește:

*„(1) Veniturile din redevențe, chirii, dobânzi și dividende se recunosc astfel:*

*A) dobânzile se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente;*

*(...)”*

În cazul în care este vorba de un depozit la termen, cu dobândă fixă pe perioada constituirii depozitului care este disponibilă doar la scadența depozitului, dobânda se recunoaște, conform contabilității de angajamente la data la care aceasta este disponibilă – la scadență.

# Arhivare și eliminare documente financiar-contabile

## PROBLEMĂ FISCALĂ

O societate comercială are foarte multe documente contabile, mai vechi de 7 ani.

Care este procedura legală de distrugere a acestor documente deoarece spațiul de arhivare este insuficient?

Menționez că vorbim de duplicate de facturi emise, chitanțe, monetae etc.

Este nevoie să anunțăm arhivele naționale?

## SOLUȚIA

Cu privire la arhivarea documentelor, Ordinul nr. 2.634/2015 prevede:

*„(C) Păstrarea și arhivarea registrelor de contabilitate și a celorlalte documente financiar-contabile*

42. Arhivarea documentelor financiar-contabile în format hârtie se face în conformitate cu prevederile legale și cu respectarea următoarelor reguli generale:

- documentele se grupează în dosare, numerotate și șnuruite;
- gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea. Dosarele astfel arhivate se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor.

Evidența documentelor în arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență potrivit Legii Arhivelor Naționale nr. 16/1996, republicată, în care sunt consemnate dosarele și documentele intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.

43. Eliminarea din arhiva entității a documentelor financiar-contabile, al căror termen de păstrare prevăzut în prezentele norme a expirat, se face de către o comisie constituită potrivit procedurilor proprii ale entității. În această situație se întocmește un proces-verbal și se consemnează scăderea documentelor eliminate din Registrul de evidență al arhivei.

Având în vedere cele de mai sus, putem stabili următoarele termene de arhivare, în condițiile în care necesitățile proprii ale entității nu impun păstrarea acestora pe o perioadă de timp mai mare:

- facturi clienți – 10 ani (dacă vorbim de cel de-al treilea exemplar al facturii, acesta nu mai este obligatoriu și deci poate fi eliminat);
- facturi furnizori – 10 ani, cu excepția documentelor care atestă proveniența unor bunuri cu durata de viață mai mare de 5 ani (acestea se păstrează pe perioada corespunzătoare duratei de viață utilă a acestora);
- chitanțe, monetare – 5 ani.

Eliminarea din arhiva entității a documentelor financiar-contabile al căror termen de păstrare a expirat se face de către o comisie constituită potrivit procedurilor proprii ale entității. În această situație se întocmește un proces-verbal și se consemnează scăderea documentelor eliminate din Registrul de evidență al arhivei.

În concluzie, modalitatea prin care o societate poate proceda la eliminarea registrelor și documentelor financiar contabile al căror termen de păstrare a expirat este cea prevăzută în procedurile proprii ale entității. În principiu, se întocmește un proces-verbal și se consemnează scăderea documentelor eliminate.

## Refacturare servicii marketing unei companii din SUA

### PROBLEMĂ FISCALĂ

Societatea A din România, prestatoare de servicii IT, plătitoare de impozit pe profit, înregistrată în scop de TVA, realizează programe informatice la comandă către firma B din SUA. Firma B comercializează mai departe programele sub un anumit brand. Clientul B este client unic pentru firma A. Pentru eficientizarea activității de vânzare și marketing s-a încheiat un contract cu o firmă din Olanda, plătită de firma A din România. Serviciile se prestează din Olanda. Se promovează în fapt brandul firmei B din America, B fiind client unic pentru A, iar plata se face de firma A din România. Societatea A din România a hotărât să aplice structura de comisionar și să refactureze aceste cheltuieli către firma B din America.

Această factură se face cu TVA sau fără TVA?

### SOLUȚIA

Potrivit prevederilor art. 271 alin. (2) din Codul fiscal, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

La pct. 8 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare se dă un exemplu în acest sens, în care se încadrează întrebarea dumneavoastră, respectiv:

*Exemplu:* Societatea A prestează servicii de publicitate pentru produsele societății B. Serviciile sunt facturate către societatea C și aceasta le facturează către societatea B. Societatea C se consideră că a primit și a prestat în nume propriu servicii de publicitate.

Potrivit prevederilor de la alin (3), prevederile alin. (2) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 31 alin. (4).

Conform prevederilor pct. 31 alin. (5) din Normele metodologice date în aplicarea art. 286 din Codul fiscal, se consideră că are loc o refacturare de cheltuieli, în sensul alin. (4), atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- A) persoana impozabilă urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane;
- B) persoana impozabilă nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

În măsura în care persoana impozabilă poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (5), nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează.

În cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile. Se consideră că la aplicarea structurii de comisionar exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate. Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii refacturate, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile livrării/prestării refacturate.

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 potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor pct. 15 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare, serviciile prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Uniunii Europene sau, după caz, prestate de prestatori stabiliți în afara Uniunii Europene către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul României, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de prezentul titlu, dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă, și nici obligații referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.

La alin. (12) pct. 15 se arată că, pentru serviciile prestate de o persoană impozabilă stabilită în România către o persoană impozabilă stabilită în afara Uniunii Europene și care intră sub incidența art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, 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;
- 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 ori 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.

Asadar, în condițiile menționate mai sus, la refacturarea acestor cheltuieli către clientul din SUA, locul prestării de servicii este la beneficiar, iar factura se va întocmi fără TVA.

Pentru transferarea cotei-părți către B, societatea A nu trebuie să emită o factură deoarece nu prestează un serviciu/livrează un bun, fiind suficient un decont al asocierii. Practic, sumele (venituri și cheltuieli realizate în asociere) distribuite prin decontul asocierii nu se supun TVA deoarece suma distribuită nu reprezintă o prestare de servicii sau o livrare de bunuri din sfera de aplicare a TVA. Acest aspect este reglementat, în mod expres, la pct. 102 alin. (4) din Normele de aplicare a art. 321: „*Serviciile care sunt prestate de membrii unei asocieri corespunzând părții ce i-a fost repartizată fiecăruia dintre ei în acel contract, care sunt menite să ducă la obținerea unui rezultat comun, nu constituie servicii efectuate cu plata în sensul art. 268 coroborat cu art. 271 din Codul fiscal. Faptul că aceste operațiuni sunt desfășurate de asociatul administrator este irelevant în acest sens.*”, dar și la alin. (5) „*Repartizarea pe bază de decont a veniturilor asocierii, în limita cotei de participare stabilite prin contract, de către asociatul administrator către membrii asocierii nu este considerată ca fiind plata pentru bunurile/serviciile prevăzute la alin. (3) și (4). **Repartizarea cheltuielilor asocierii de către asociatul administrator, pe bază de decont, în limita cotei de participare stabilite prin contract, nu reprezintă operațiuni în sfera de aplicare a TVA.***”.

Având în vedere că asociatul B este persoană fizică, neînregistrată fiscal, administratorul asociat are și obligația reținerii la sursă a impozitului pe venit.

Așa cum se poate constata, impozitul se calculează la venitul obținut din asociere de către persoana fizică conform prevederilor art. 125 alin. (9), fără a se calcula la rezultatul asocierii care poate fi și pierdere, așa cum s-ar proceda în situația în care administratorul asociat ar fi plătitor de impozit pe profit. Impozitul reținut la sursă este impozit final și se virează bugetului de stat trimestrial, așa cum procedează și administratorul asociat pentru veniturile obținute atât din activitatea proprie, cât și din activitatea desfășurată în asociere.

Din punct de vedere contabil, administratorul asociat A trebuie să respecte prevederile pct. 424-425 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Iată o monografie contabilă a asocierii în participație organizate de către administratorul asociat A care trebuie să utilizeze contul 458, după cum urmează:

4581. Decontări din operațiuni în participație – pasiv (P)

4582. Decontări din operațiuni în participație – activ (A)

● înregistrarea achizițiilor efectuate și exercitarea dreptului de deducere:

A) materiale:

%	=	401
301		
4426		

Consumul materialelor achiziționate pentru executarea lucrărilor efectuate în asociere:

601	=	301	100%
-----	---	-----	------

B) cheltuieli cu serviciile prestate de terți:

%	=	401	100%
628			
4426			

C) venituri din facturarea lucrărilor executate:

411	=	%	100%
		704	
			4427

Această înregistrare contabilă se efectuează pentru fiecare factură emisă.

# Recunoaștere cheltuieli amortizare expozaare montate în spațiul clienților distribuitorului

## PROBLEMĂ FISCALĂ

Suntem o societate producătoare de obiecte ceramice și sanitare. Distribuitorilor noștri le instalăm în fiecare magazin câte un expozor și produsele noastre. Sunt cazuri în care acordăm expozaare direct clienților distribuitorului nostru, astfel încât noi obținem venituri direct de la distribuitor care este clientul nostru, dar nu obținem de la clienții distribuitorului, unde avem instalate expozaare. Aceste expozaare, în contabilitate, le tratăm ca mijloace fixe deoarece colecțiile de produse sunt listate și câte 3-5 ani.

Cheltuielile cu amortizarea acestor expozaare care sunt la clienții distribuitorului sunt deductibile?

## SOLUȚIA

Amortizarea activelor reprezintă recuperarea treptată, atât din punct de vedere contabil, cât și din punct de vedere fiscal, a tuturor costurilor aferente achiziționării, construirii, producerii, asamblării, instalării sau a îmbunătățirii imobilizărilor respective.

La alin. (2) al art. 28 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, la lit. a) este definit mijlocul fix amortizabil și anume, acea imobilizare care „este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative”.

Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, stabilesc la pct. 239 alin. (1) că amortizarea imobilizărilor corporale date cu chirie se înregistrează în contabilitate „de către entitatea care le are în proprietate”.

Ca urmare, dacă activele sunt date cu chirie, adică utilizate în scopul realizării unei activități economice, generatoare de venituri impozabile, atunci cheltuielile cu amortizarea calculată de către proprietarul acestora este recunoscută integral când se determină rezultatul fiscal.

Faptul că bunurile respective nu sunt utilizate efectiv de proprietarul acestora rezultă din clauzele contractului de închiriere. Potrivit prevederilor Codului civil, închirierea (locațiunea) este „contractul prin care o parte, numită locatar, se obligă să asigure celeilalte părți, numite locatar, folosința unui bun pentru o anumită perioadă, în schimbul unui preț, denumit chirie.”

Potrivit dispozițiilor aceluiași act normativ, toate bunurile mobile cât și imobile pot face obiectul locațiunii dacă dintr-o altă prevedere nu rezultă contrariul.

Chiria poate consta într-o sumă de bani sau în orice alte bunuri sau prestații. Contractul de închiriere (locațiune) se consideră încheiat dacă părțile au convenit asupra bunurilor puse la dispoziție și asupra prețului.

Referitor la întrebarea dumneavoastră, considerăm că în contractul încheiat cu distribuitorul obiectelor ceramice și sanitare produse de societatea dumneavoastră, trebuie făcută și această mențiune că pentru anumiți clienți (eventual lista acestora și condițiile în care realizați organizarea suprafețelor publicitare) efectuați operațiunea cu angajații societății dumneavoastră.

Indiferent de modul în care concepeți această mențiune la contractul încheiat cu distribuitorul produselor dumneavoastră trebuie să existe și această variantă, care să prevadă că rămâneți în continuare proprietarii activelor respective.

