

Revista Română de Fiscalitate și Control fiscal

An 3 ● Nr. 43 ● iunie 2023

Editorial

Cum justificăm cheltuielile de protocol

Cheltuielile de protocol se referă la cheltuielile efectuate cu diverse *cadouri, mesele servite* doar cu partenerii de afaceri ai firmei, în interesul companiei. Justificarea meselor servite cu partenerii de afaceri se face cu documente justificative în sensul O.M.F.P. nr. 2634/2015, dar și cu orice alt document suplimentar care vine să confirme situația de fapt. Pe lângă facturi, bonuri, chitanțe este necesar să se întocmească un *memo justificativ* în care să se descrie natura evenimentului pentru care se vor avansa anumite sume din contul bancar al firmei, numele persoanelor participante, scopul întâlnirii, contractele ce urmează a fi semnate etc., astfel încât concluzia să fie una singură: oferirea de tratații/cadouri partenerilor de afaceri (clienți/furnizori) în scopul eficientizării businessului.

Cu privire la TVA, în ceea ce privește **cadourile** acordate partenerilor de afaceri, potrivit prevederilor art. 270 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal și pct. 7 alin. (12) lit. a) din Normele metodologice de aplicare, nu constituie livrare de bunuri, iar persoanele impozabile nu au obligația de a colecta TVA pentru bunurile de mică valoare, acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol, dacă valoarea fiecărui cadou oferit este **mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei**, exclusiv TVA.

Masa la restaurant este considerată un serviciu, din punctul de vedere al TVA, potrivit pct. 18 din Normele metodologice date în aplicarea art. 278 din Codul fiscal.

Astfel, masa servită la restaurant împreună cu partenerii de afaceri este considerată prestare de servicii, și nu o livrare de bunuri. În aceste condiții, nu se aplică limita valorică de 100 lei, cum se aplică în cazul cadourilor oferite partenerilor de afaceri.

Dacă masa servită partenerilor de afaceri este justificată ca fiind acordată în scopul activității economice, conform art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, atunci TVA este deductibilă integral.

Vera Constantin,
expert contabil

ÎN ACEASTĂ EDIȚIE:

Sinteză legislativă 2

SAF-T

Mari contribuabili. SAF-T Active 3

PFA

PFA, obligația înregistrării în scopuri de TVA în regim normal pentru prestări intracomunitare de servicii 4

CONTRACT COMODAT

Contract de comodat între două societăți afiliate. Tratament fiscal 6

SCUTIRE DE TVA

Obligații societate 6

VÂNZARE TEREN

Vânzare teren într-o singură tranzacție. Tratament fiscal TVA 7

EMAG

Vânzări către persoane fizice prin platforma online Emag 9

COD DE TVA

Anulare cod de TVA, vânzare spațiu comercial, regim TVA 10

Discuții pe masa Guvernului 11

INSPECȚIE FISCALĂ

Corectarea cotei TVA aplicate eronat 12

Sinteză legislativă

Legea nr. 125/2023 privind completarea Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale

Publicată în: M.Of. nr. 440 din 22.05.2023

Ce prevede: Legea transpune art. 3 alin. (2) lit. d) din Directiva (UE) 2017/1.371/2017 a Parlamentului European și a Consiliului din 5 iulie 2017 privind combaterea fraudelor îndreptate împotriva intereselor financiare ale Uniunii prin mijloace de drept penal. Conform completărilor aduse Legii nr. 241/2005, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 7 la 15 ani și interzicerea exercitării unor drepturi orice acțiune sau inacțiune comisă în cadrul unor scheme frauduloase cu caracter transfrontalier având ca efect diminuarea cu cel puțin 10.000.000 euro, în echivalentul monedei naționale, a resurselor bugetului Uniunii Europene, prin:

- a) utilizarea sau prezentarea de declarații sau documente false, incorecte sau incomplete privind TVA;
- b) nedivulgarea de informații privind TVA, atunci când aceste informații trebuie divulgate potrivit legii;

c) prezentarea de declarații corecte privind TVA pentru a masca în mod fraudulos neplata sau constituirea unor drepturi necuvenite la rambursări de TVA.

Tentativa la infracțiune se pedepsește.

O.M.F. nr. 1.447/2023 pentru modificarea și completarea unor reglementări privind documentele financiar-contabile

Publicat în: M.Of. nr. 453 din 24.05.2023

Ce prevede: Ordinul aduce clarificări privind reconstituirea și arhivarea documentelor financiar-contabile. Astfel, prevederile din Normele aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse sunt obligatorii pentru documentele care se află în termenul de păstrare prevăzut de Legea contabilității.

Registrele de contabilitate obligatorii și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară se păstrează în arhivă timp de 5 ani calculați de la data de 1 iulie a anului următor celui încheierii exer-

cițiului financiar în care au fost întocmite, inclusiv pentru statele de salarii.

Reglementările contabile privind contabilitatea în partidă simplă, atât cele pentru persoane fizice (aprobată prin O.M.F.P. nr. 170/2015), cât și cele pentru persoanele juridice fără scop patrimonial (aprobată prin O.M.F.P. nr. 3103/2017), se completează și ele cu termenul de păstrare a documentelor. Astfel, registrele de contabilitate obligatorii și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară se păstrează în arhiva persoanelor juridice fără scop patrimonial care conduc contabilitatea în partidă simplă/persoanelor juridice fără scop patrimonial care conduc contabilitatea în partidă simplă timp de 5 ani calculați de la data de 1 iulie a anului următor celui încheierii exercițiului financiar în care au fost întocmite, inclusiv pentru statele de salarii.

Documentele justificative care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viață mai mare de 5 ani se păstrează pe perioada corespunzătoare duratei de viață utilă a acestora.

Împreună cu «Revista Română de Fiscalitate și Control fiscal» primiți semestrial

«ANAF în control. Ce verifică și cum vă apărați»

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



Mari contribuabili. SAF-T Active



SAF-T

Problemă fiscală

O societate din categoria mari contribuabili de la 1 ianuarie 2022 are obligația de a depune SAF-T de la 1 iulie 2022. Prima declarație depusă în august este pentru luna iulie 2022.

Este corect sau trebuie să declar și perioada ianuarie – iunie 2022? Raportarea activelor pentru 2022 în SAF-T este perioada iulie-decembrie 2022?

Soluție:

Prima declarație depusă până la 31.08.2022 este aferentă perioadei 01.07.2022 – 31.07.2022.

Referitor la D 406 Active

Cadrul legal: Ordinul ANAF nr. 1.783/2021 privind natura informațiilor pe care contribuabilul/plătitorul trebuie să le declare prin fișierul standard de control fiscal, modelul de raportare, procedura și condițiile de transmitere, precum și termenele de transmitere și data/datele de la care categoriile de contribuabili/plătitori sunt obligate să transmită fișierul standard de control fiscal

Anexa 4

1. Declarația informativă D406 se transmite în format electronic, data-limită de transmitere fiind:

– ultima zi calendaristică a lunii următoare perioadei de raportare, respectiv luna/trimestrul calendaristic, după caz, pentru alte informații decât cele privind secțiunile „Stocuri” și „Active”;

– la termenul de depunere a situațiilor financiare aferente exercițiului financiar, în cazul secțiunii „Active”.

7. Informațiile privind „Activele” din cadrul Declarației informative D406 sunt întocmite la nivelul anului financiar

aplicat de către contribuabili și transmise printr-o singură depunere, respectiv o singură raportare a Declarației informative D406, până la data depunerii situațiilor financiare aferente exercițiului financiar la care se referă.

8. Declarația informativă D406 pentru „Active” se poate transmite ca o declarație independentă, nefiind necesară introducerea tuturor secțiunilor/subsecțiunilor dintr-o Declarație informativă D406, ci doar a zonelor indicate ca fiind obligatorii pentru transmiterea acestui tip de informație.

Prin urmare, termenul de depunere a D406 pentru ACTIVE este data de 30 mai 2023 (termenul-limită pentru depunerea situațiilor financiare aferente exercițiului financiar 2022).

Pe site-ul ANAF există o clarificare referitoare la termenul de depunere a D406 -Active

CLARIFICARE referitoare la depunerea Declarației anuale D406Active (SAF-T Active)

Având în vedere întrebările adresate prin intermediul adresei deemailsaf@anaf.ro privind depunerea Declarației informative D406 active (SAF-T Active), prin care sunt declarate mijloacele fixe, facem următoarele precizări:

– Mijloacele fixe se raportează anual, iar termenul de raportare este până la data depunerii situațiilor financiare.

– Răspunsul nr. 5 din Secțiunea III „Întrebări privind contextul legislativ pentru raportarea Declarației D406 – SAF-T” a documentului postat pe site-ul ANAF intitulat „ÎNTREBĂRI FRECVENTE ȘI RĂSPUNSURI SPECIFICE SCHEMEI SAF-T” (pagina 49 din document) se modifică astfel:

„Mijloacele fixe se raportează anual, iar termenul de raportare este până la data depunerii situațiilor financiare. În cazul în care anul financiar se încheie la 31 martie (an fiscal modificat), pentru anul fiscal 01.04.2021 – 31.03.2022, contribuabilul în cauză (pentru care obligația de raportare SAF-T a început, conform legii, la 01.01.2022) nu va depune D406 active pentru acest an financiar. Acest contribuabil va depune prima Declarație D406 active pentru anul financiar 01.04.2022 – 31.03.2023, până la data depunerii situațiilor financiare aferente acestui an (i.e. 150 de zile de la data încheierii exercițiului financiar, sub rezerva modificărilor legislative care pot interveni în ceea ce privește acest termen).”

– Regula generală pentru depunerea Declarației D406 active este aceea că această declarație se depune până la data depunerii situațiilor financiare în condițiile în care pentru anul financiar aferent au fost depuse anterior toate celelalte declarații D406 obligatorii (lunare sau trimestriale).

Așadar, aceasta ar însemna că marii contribuabili care nu depun D 406 pentru tot anul financiar 2022 nu ar avea obligația depunerii SAF-T Active în anul 2023, ci abia din anul 2024, pentru perioada 01.01.2023 – 31.12.2023.

Răspuns oferit de:
Ionuț Jinga, consultant fiscal

PFA, obligația înregistrării în scopuri de TVA în regim normal pentru prestări intracomunitare de servicii

PFA

Problemă fiscală

PFA din România prestează servicii de consultanță către o firmă din UE, înregistrată în scopuri de TVA. PFA deține cod special de TVA, iar singurele prestații sunt către firma din UE. În 2021 depășește plafonul de TVA, însă se înregistrează cu întârziere în scopuri de TVA.

În urma înregistrării cu întârziere în scopuri de TVA, PFA este verificată, iar ANAF impune sume de TVA suplimentare pentru perioada de la care a depășit plafonul până la data înregistrării. Însă singurele prestații în perioada verificată sunt intracomunitare.

Care erau obligațiile fiscale ale PFA cu cod special de TVA care a depășit plafonul de scutire TVA (cifra de afaceri este formată doar din serviciile de consultanță intracomunitară), la momentul depășirii?

Cum schimbă înregistrarea în scop de TVA modul de facturare a serviciilor intracomunitare?

Soluție:

Serviciile de consultanță prestate către un beneficiar persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru decât România reprezintă pentru persoana impozabilă din România prestări intracomunitare de servicii, așa cum sunt definite în art. 278 alin. (2) din Codul fiscal la pct. 15 alin. (6): „(6) Serviciile pentru care se aplică prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, care sunt prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul Uniunii Europene, se numesc prestări de servicii intracomunitare și se declară în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, dacă nu beneficiază de o scutire de taxă. Persoanele impozabile care prestează astfel de servicii și care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA trebuie să îndeplinească obligațiile specifice de înregistrare în scopuri de TVA prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.”

Deci, pentru aceste servicii sunt aplicabile prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal conform cărora locul prestării se consideră a fi locul unde este stabilit beneficiarul acestora, persoană impozabilă, care deține un cod valid de TVA la data faptului generator (data prestării serviciilor) și a exigibilității TVA (data emiterii facturii de către prestator). Pentru aplicarea acestui tratament fiscal din punctul de vedere al TVA, nu este relevant faptul că serviciul se prestează, efectiv, pe teritoriul României sau pe teritoriul altui stat membru, relevant fiind locul unde este stabilit beneficiarul care utilizează serviciile respective. Având în vedere faptul că locul prestării se consideră în alt stat membru, serviciile respective sunt neimpozabile în România. Fiind operațiuni cu drept de deducere, valoarea acestora se ia în considerare la determinarea plafonului de scutire de 300.000 lei/an calendaristic conform prevederilor art. 310 „Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici” alin. (2) din Codul fiscal:

„(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b),”

Faptul că aceste operațiuni sunt cu drept de deducere în cazul unei persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316, chiar dacă sunt neimpozabile în România, deoarece nu au locul în România, rezultă din prevederile art. 297 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal:

„(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;”

Deci, chiar dacă a realizat exclusiv operațiuni neimpozabile în România, dar cu drept de deducere, PFA era obligată să completeze și să depună formalitățile necesare în vederea înregistrării în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316 alin. (1) lit. b) până pe data de

10 a lunii următoare celei în care plafonul a fost depășit

„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

.....

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;”

De exemplu, dacă plafonul de 300.000 lei aferent anului 2022 a fost depășit în luna august 2022, PFA trebuia să solicite înregistrarea până pe data de 10 septembrie 2022 inclusiv, caz în care ar fi dobândit calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 1 octombrie 2022. La momentul înregistrării în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316, înregistrarea în regim special conform prevederilor art. 317 se anulează din oficiu.

După înregistrarea în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316, PFA avea următoarele obligații:

- să emită factura pe numele beneficiarului intracomunitar prin înscrierea denumirii serviciului prestat conform contractului încheiat/comenzii primite;
- să înscrie în factura emisă pe numele beneficiarului intracomunitar mențiunea „neimpozabil în România cf. art. 278 alin. (2) din Codul fiscal” sau „neimpozabil în România cf. art. 44 din Directiva CEE nr. 112/2006”, obligație reglementată prin art. 319 alin. (20) lit. l) din Codul fiscal: „l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;”
- să înregistreze factura în evidența contabilă la cursul valutar al B.N.R. din data emiterii, ca dată a exigibilității TVA;
- să evidențieze, în lei, factura emisă în jurnalul pentru vânzări;
- să raporteze operațiunea prin decontul de TVA la rândul 3 denumit „Livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României (în UE sau în afara UE), precum și livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b) și c) din Codul fiscal”, cu report la rândul 3.1 alocat pentru „Prestări de servicii intracomunitare care nu beneficiază de scutire în statul membru în care taxa este datorată”;
- să raporteze operațiunea prin declarația recapitulativă cod 390 VIES, cu simbolul P.

În altă ordine de idei, de reținut este faptul că, fiind operațiuni neimpozabile în România, echipa de inspecție fiscală nu trebuia să considere că serviciile respective sunt taxabile în România astfel încât să fie îndreptățită să calculeze diferențe suplimentare de plată a TVA colectate pentru care să dispună calcularea accesoriilor aferente. Totuși, serviciile respective sunt operațiuni taxabile în România în situația în care, la data emiterii facturii, codul de TVA comunicat de către beneficiar este invalid în sistemul VIES.

În concluzie, în situația în care beneficiarul are un cod valid de TVA în sistemul VIES, nu se modifică tratamentul fiscal aplicabil prestărilor intracomunitare de servicii la momentul înregistrării prestatorului în scopuri de TVA în regim normal, fiind aplicabilă aceeași regulă generală de la art. 278 alin. (2) conform căreia locul prestării se consideră a fi locul unde este stabilit beneficiarul.

Tratamentul fiscal TVA se modifică numai în situația în care beneficiarul nu are un cod valid de TVA în sistemul VIES, caz în care se aplică regula generală de la art. 278 alin. (3) conform căreia locul prestării se consideră a fi locul unde este stabilit prestatorul acestora (în România), caz în care prestatorul este obligat să colecteze TVA prin aplicarea cotei standard TVA 19%.

Răspuns oferit de:
Amelia Dumitraș, consultant fiscal

**Doriți ca publicația să abordeze anumite subiecte?
Dacă DA, scrieți-ne chiar ACUM pe adresa consilier@rs.ro!**

Contract de comodat între două societăți afiliate. Tratament fiscal

CONTRACT COMODAT

Problemă fiscală

Societatea comercială A, care deține 33,33% din capitalul social al societății B, vrea să dea un utilaj în comodat societății B. Poate aceasta să încheie un contract de comodat cu societatea B?

Soluție:

Potrivit art. 1 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 a societăților, în vederea desfășurării de activități cu scop lucrativ, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia și pot constitui societăți cu personalitate juridică, cu respectarea dispozițiilor prezentei legi.

Așadar, scopul unei societăți este acela de a desfășura activități cu scop lucrativ, aducătoare de beneficii.

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele

fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

Potrivit pct. 4 CAPITOLUL II – Reguli de aplicare generală SECȚIUNEA 1 – Reguli pentru reîncadrarea tranzacțiilor/activităților, în sensul prevederilor

art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

În cazul menționat, deoarece prin contractul de comodat nu se generează beneficii pentru societatea A, întrucât aceasta transmite cu titlu gratuit dreptul de folosință a utilajului aflat în patrimoniul său societății B, cu atât mai mult cu cât societățile sunt și afiliate, există riscul ca în eventualitatea unei inspecții fiscale, organele de inspecție să reîncadreze tranzacția drept închiriere, având ca rezultat corectarea bazei impozabile și a impozitului pe profit datorat de societatea A.

Răspuns oferit de:
Nicolae Liviu, consultant fiscal

Obligații societate

Problemă fiscală

Ce obligații îi revin vânzătorului dacă în 150 de zile nu primește documentele justificative pentru scutirea de TVA?

Soluție:

Potrivit prevederilor de la art. 1 alin. (6)-(9) din O.M.F. nr. 103/2016:

„(6) În situația în care la data la care se efectuează o inspecție fiscală, persoana impozabilă nu este în posesia docu-

mentelor de justificare a scutirii și nu este depășit termenul prevăzut la alin. (4), organele de inspecție fiscală nu consideră operațiunile ca fiind taxabile.

(7) În situația în care la data la care se efectuează o inspecție fiscală persoana impozabilă nu este în posesia docu-

SCUTIRE DE TVA

mentelor de justificare a scutirii și este depășit termenul prevăzut la alin. (4), organele de inspecție fiscală obligă persoana impozabilă la colectarea TVA de la data faptului generator de taxă.

(8) Dacă inspecția fiscală a fost deja efectuată și, ulterior expirării termenului prevăzut la alin. (4), fără să depășească termenul legal de prescripție, persoana impozabilă intră în posesia documentelor de justificare a scutirii de taxă, aceasta procedează la regularizare în scopul aplicării scutirii de TVA de la data