

TAXE și IMPOZITE

Noutăți legislative și studii de caz

ACTUAL

Editorial



Bugetarii câștigă mai mult decât privații. De ce?



Până prin 2015, salariile la stat și cele din sectorul privat au cam mers cap la cap. Apoi cele de la stat au început să crească și au tot crescut, în mod constant, astfel că în momentul de față au ajuns să le depășească spectaculos, cu cca 34%, pe cele din sectorul privat. Are această diferență o justificare plauzibilă? Sau e un alt interes aici?

Ca să dăm răspunsul, trebuie să privim puțin la principala consecință a acestei situații, anume la migrarea masivă a forței de muncă spre sectorul public și la **creșterea implicită a numărului de bugetari** (cine nu vrea să câștige mai mult?). Pe cine ajută această creștere?

Evident, pe guvernanți, pe cei aflați la putere, care își formează astfel un nucleu consistent de susținători fideli (jumătate bugetari, jumătate pensionari) cu care vor câștiga lejer orice alegeri, desigur cu complicitatea ilogică a celor care nu se vor prezenta la vot pe motiv că „n-ai cu cine, toți politicienii sunt la fel”.

Sporirea numărului de angajați la Stat și, deci, a numărului de votanți disciplinați – acesta pare să fie interesul despre care vorbeam mai sus. Un interes de azi pe mâine, fără nicio treabă cu economia reală, cu investițiile, cu dezvoltarea țării pe termen lung.

Continuitate la putere **cu orice preț**, despre asta e vorba în toate acțiunile guvernanților. Și partea enervantă e că prețul în cauză nici măcar nu-l plătesc ei. Salariile mărite ale bugetarilor se achită, așa cum s-au achitat întotdeauna, din taxele și impozitele provenite din... sectorul privat.

Ionuț Jinga

ÎN ACEASTĂ EDIȚIE:

SINTEZA LEGISLATIVĂ 3

Ce s-au mai gândit ai noștri guvernanți 4

DECLARAȚII

Ce este declarația nefinanciară și când trebuie depusă? 4

OBLIGAȚII FISCALE

Ce modificări a adus O.A.N.A.F. nr. 2.716/2018 privind plata obligațiilor fiscale 5

MICROÎNȚREPRINDERI

Cum se impozitează veniturile obținute în străinătate de o microîntreprindere? Evitarea dublei impunerii 6

IMPOZIT PE PROFIT

Ce implicații fiscale are achiziția unei clădiri cu destinație de locuință pentru asociați? 7

Vă reamintim care sunt facilitățile fiscale acordate firmelor plătitoare de impozit pe profit 8

AUTOVECHICULE

Autoturism închiriat administratorului/asociatului. Se consideră utilizare în interes personal? 9

Autovehicule folosite de salariați. Cum se evaluează acest avantaj de natură salarială? 10

TVA

Furnizorul extern condiționează facturarea fără TVA de trimiterea unei confirmări de primire a bunurilor livrate. E legal? 12

Sinteză legislativă

Actul normativ: O.M.F.P. nr. 3.456/2018 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile

Publicat în: Monitorul Oficial nr. 942 din data de 07.11.2018

Data intrării în vigoare: 01 ianuarie 2019

Cui se adresează: tutuor contribuabililor care organizează contabilitate în partidă dublă

Ce prevede: Prin O.M.F.P. nr. 3.456/2018 au fost aduse modificări și completări unor reglementări contabile. Prevederile introduse prin O.M.F.P. nr. 3.456/2018 se aplică începând cu data de 01 ianuarie 2019, respectiv de la începutul primului exercițiu financiar astfel ales, care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2019 în cazul entităților care au ales un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, cu unele excepții.

Principalele modificări vizează:

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

– introducerea societăților europene cu sediul social în România în categoria entităților care aplică aceste reglementări;

– alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor nu mai este considerată o politică contabilă, ci o estimare. Entitățile pot revizui metoda de amortizare atunci când se constată o modificare semnificativă a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare aduse de activele amortizabile, iar modificarea metodei de amortizare

reprezintă modificare de estimare contabilă;

– extinderea ariei de aplicabilitate a obligațiilor de prezentare de informații nefinanciare, asupra tuturor operatorilor economici – nu doar entitățile de interes public, care depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar. De asemenea, entitățile care sunt societăți-mamă ale unui grup, care, la data bilanțului pe o bază consolidată, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar, includ în raportul consolidat al administratorilor o declarație nefinanciară consolidată.

Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.844/2016

– introducerea unor prevederi rezultate din noul standard IFRS 16 „Contracte de leasing” cu privire la modul de înregistrare contabilă a activelor reprezentând drepturile de utilizare a activelor-suport care fac obiectul contractelor de leasing, precum și a activelor-suport preluate în leasing, conturile specifice și funcțiunea acestora.

Reglementările contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.103/2017

– introducerea posibilității de revizuire a metodei de amortizare atunci când se constată o modificare semnificativă a modului preconizat de consumare a beneficiilor economice viitoare aduse de activele amortizabile, similar tratamentului introdus în reglementările con-

tabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014. Modificarea metodei de amortizare reprezintă modificare de estimare contabilă.

Vezi problema fiscală – Ce este declarația nefinanciară și când trebuie depusă, p. 4

Actul normativ: O.A.N.A.F. nr. 2.761/2018 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.960/2018 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.849/2016 pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a operatorilor economici care comercializează în sistem angro sau en detail produse energetice – benzine, motorine, petrol lampant, gaz petrolier lichefiat și biocombustibili, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, precum și pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.850/2016 pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a activității de distribuție și comercializare angro de băuturi alcoolice și/sau tutun prelucrat, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare

Publicat în: Monitorul Oficial nr. 943 din data de 08.11.2018

Data intrării în vigoare: 08 noiembrie 2018

Cui se adresează: operatorilor economici care au fost înregistrați să distribuie și să comercializeze în sistem angro, fără depozitare, produse energetice, băuturi alcoolice și/sau tutun prelucrat

Ce prevede: O.A.N.A.F. nr. 2.761/2018 prelungește termenul în care

operatorii economici care au fost înregistrați să distribuie și să comercializeze în sistem angro, fără depozitare, produse energetice, precum și cei înregistrați să distribuie și să comercializeze în sistem angro, fără depozitare, băuturi alcoolice și/sau tutun prelucrat trebuiau să depună la autoritatea competentă o nouă cerere de înregistrare și documentele aferente conform noilor reglementări introduse prin O.A.N.A.F. nr. 1.960/2018. Prin acest ordin a fost eliminată posibilitatea de înregistrare a acestor activități fără depozitare.

Conform modificărilor aduse prin O.A.N.A.F. nr. 2.761/2018, operatorii economici care au fost înregistrați să distribuie și să comercializeze în sistem angro, fără depozitare, produse energetice, precum și cei înregistrați să distribuie și să comercializeze în sistem angro, fără depozitare, băuturi alcoolice și/sau tutun prelucrat pot să depună, până la data de 31 decembrie 2018 inclusiv, la autoritatea competentă o nouă cerere de înregistrare și documentele aferente, potrivit prevederilor O.A.N.A.F. nr. 1.849/2016, respectiv ale O.A.N.A.F. nr. 1.850/2016, astfel cum au fost modificate prin Ordinul nr. 4.960/2018.

Atestatele deținute de operatorii economici înregistrați să distribuie și să comercializeze în sistem angro, fără depozitare, produse energetice, precum și ale celor înregistrați să distribuie și să comercializeze în sistem angro, fără depozitare, băuturi alcoolice și/sau tutun prelucrat, care depun cerere de autorizare până la data de 31 decembrie 2018 inclusiv rămân valabile până la soluționarea

cererii, dar nu mai târziu de 30 de zile de la data depunerii cererii.

Actul normativ: O.A.N.A.F. nr. 2.716/2018 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.610/2016 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii

Publicat în: Monitorul Oficial nr. 937 din data de 06.11.2018

Data intrării în vigoare: 06 noiembrie 2018

Cui se adresează: Contribuabililor mijlocii

Ce prevede: Prin Legea nr. 30/2018 publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 49 din 18/01/2018, au fost completate dispozițiile art. 30 din Codul de procedură fiscală. Conform modificărilor aduse Codului de procedură fiscală prin Legea nr. 30/2018 și O.U.G. nr. 25/2018, începând cu 01 noiembrie 2018, administrarea obligațiilor fiscale datorate de contribuabilii mijlocii, inclusiv de sediile secundare ale acestora se realizează de organul fiscal de la nivel județean sau al municipiului București, după caz.

Ca urmare a acestor schimbări, prin O.A.N.A.F. nr. 2.716/2018 se aduc modificări Ordinului nr. 3.610/2016 cu privire la competența de administrare a contribuabililor mijlocii. Astfel, prin acest ordin se stabilește competența de administrare a contribuabililor mijlocii deja selectați/actualizați până la data de 06 noiembrie 2018, data intrării în vigoare a

acestui ordin, în sarcina administrațiilor județene ale finanțelor publice, în a căror rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului mijlociu, precum și în sarcina Administrației fiscale pentru contribuabili mijlocii constituite la nivelul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București, pentru contribuabilii mijlocii cu domiciliul fiscal în municipiul București.

Vezi problema fiscală – Ce modificări a adus O.A.N.A.F. nr. 2.716/2018 privind plata obligațiilor fiscale, p. 5

Actul normativ: O.A.N.A.F. nr. 2.601/2018 pentru modificarea Normelor privind utilizarea declarațiilor vamale simplificate și înscrierea în evidențele declarantului, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.887/2016

Publicat în: Monitorul Oficial nr. 935 din data de 06.11.2018

Data intrării în vigoare: 06 noiembrie 2018

Cui se adresează: utilizatorilor declarațiilor vamale simplificate

Ce prevede: Prin O.A.N.A.F. nr. 2.601/2018 sunt abrogate prevederile din normele privind utilizarea declarațiilor vamale simplificate și înscrierea în evidențele declarantului cu privire la descărcarea și recepționarea mărfurilor în cadrul procedurii de depunere a unei declarații vamale sub forma unei înscrieri în evidențele declarantului.

Ce s-au mai gândit ai noștri guvernanți?!

Split TVA – o procedură pe cale de dispariție?!

Ce ne mai place să facem greșeli pentru ca apoi să avem ce repara!!!

Încă de la începuturile sale, mecanismul plății defalcate a TVA a fost aspru criticat atât de mediul de afaceri, cât și de consultanții fiscali, pe motiv că îngreunează tranzacțiile între firme, afectează cash-flow-ul acestora, putând duce la blocaje în economie sau chiar la faliment în cazul firmelor mici. Nu mai vorbim de efectele negative ale acestei proceduri pentru firmele aflate în insolvență, deja lovite în plin de procedura judiciară destul de complicată și de dificultățile financiare cu care se confruntă.

Comisia Europeană a decis în data de 8 noiembrie 2018 respingerea cererii de derogare în vederea

aplicării mecanismului de plată defalcată a TVA, înaintate de România. Prin această acțiune, autoritățile europene își manifestă îngrijorarea referitoare la nerespectarea principiului proporționalității și compatibilității cu Tratatul de Aderare, considerând acest mecanism ca fiind contrar atât prevederilor Directivei Europene de TVA, cât și libertății furnizării de servicii.

În plus, Comisia Europeană a mai decis să transmită o scrisoare de notificare formală țării noastre legată de mecanismul de plată defalcată a TVA, făcând astfel primul pas spre declanșarea procedurii de infringement.

Vă reamintim că procedura plății defalcate a TVA a fost introdusă opțional de la 1 octombrie 2017, contribuabilii care au implementat

benevol acest mecanism de plată beneficiind de facilități fiscale constând în reduceri ale impozitului pe profit, respectiv pe veniturile microîntreprinderilor, precum și anulare de penalități aferente TVA, în condițiile achitării debitelor și dobânzilor restante.

Începând cu 1 ianuarie 2018, sistemul a devenit obligatoriu pentru firmele aflate în insolvență sau care vor intra în această procedură, precum și pentru contribuabilii care în termen de 60 de zile calendaristice de la scadență nu își achită obligațiile fiscale reprezentând TVA, peste pragul valoric admis de stat.

În acest fel, aproximativ 20.000 de companii au fost obligate să deschidă un cont distinct de TVA, din care nu sunt admise plăți decât pentru plata TVA din facturile furnizorilor sau către bugetul statului.

→ vezi O.M.F.P. nr. 3.456/2018

Ce este declarația nefinanciară și când trebuie depusă

Problemă fiscală

O societate pe acțiuni care are 600 de salariați trebuie să depună declarația nefinanciară? Ce este această declarație și când se depune?

Cadrul legal

Declarația nefinanciară a fost introdusă începând cu 01 ianuarie 2017 pentru entitățile de interes public care depășesc numărul mediu de 500 de salariați. Declarația nefinanciară este reglementată de art. 492¹ – 492⁶ din Reglementările contabile privind

situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014. Conform modificărilor aduse recent de O.M.F.P. nr. 3.456/2018, declarația nefinanciară va fi depusă de orice entitate care depășește criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului

Declarații

financiar, nu doar de cele de interes public.

Important!

Începând cu situațiile financiare aferente anului 2019, dacă, la data bilanțului, societatea depășește criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar 2019 va include în raportul administratorilor o declarație nefinanciară care conține, în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea dezvoltării, performanței și poziției entității și a impactului activității sale, informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului, combaterea corupției și a dării de mită, inclusiv:

- a) o descriere succintă a modelului de afaceri al entității;
- b) o descriere a politicilor adoptate de entitate în legătură cu aceste aspecte, inclusiv a procedurilor de diligență necesară aplicate;
- c) rezultatele politicilor respective;
- d) principalele riscuri legate de aceste aspecte care decurg din operațiunile entității, inclusiv, atunci când este relevant și proporțional, relațiile sale de afaceri, produsele sau serviciile sale care ar putea avea un impact negativ asupra domeniilor respective și modul în care entitatea gestionează riscurile respective;
- e) indicatori-cheie de performanță nefinanciară relevanți pentru activitatea specifică a entității.

Dacă entitatea nu pune în aplicare politici în ceea ce privește unul sau mai multe dintre aceste aspecte, declarația nefinanciară oferă o explicație clară și motivată cu privire la această opțiune.

Declarația nefinanciară conține, după caz, trimiteri și explicații supli-

mentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale individuale.

Declarația nefinanciară trebuie să conțină, în ceea ce privește aspectele legate de mediu, detalii privind impactul actual și previzibil al operațiunilor entității asupra mediului și, după caz, asupra sănătății și a siguranței, utilizarea de energie regenerabilă și neregenerabilă, emisiile de gaze cu efect de seră, utilizarea apei și poluarea aerului.

În ceea ce privește aspectele sociale și de personal, informațiile furnizate în declarația nefinanciară se pot referi la acțiunile întreprinse pentru a asigura egalitatea de gen, punerea în aplicare a convențiilor fundamentale ale Organizației Internaționale a Muncii, condițiile de muncă, dialogul social, respectarea dreptului lucrătorilor de a fi informați și consultați, respectarea drepturilor sindicale, sănătatea și siguranța la locul de muncă, dialogul cu comunitățile locale și/sau acțiunile întreprinse pentru a asigura protecția și dezvoltarea acestor comunități. În ceea ce privește drepturile omului, combaterea corupției și a dării de mită, declarația nefinanciară poate include

informații privind prevenirea abuzurilor în materie de drepturile omului și/sau privind instrumentele instituite pentru combaterea corupției și a dării de mită.

Declarația nefinanciară include, de asemenea, consecințele asupra schimbării climatice pe care le au activitatea entității și utilizarea bunurilor și serviciilor pe care aceasta le produce, ca și asupra angajamentelor sale în favoarea dezvoltării durabile, a luptei împotriva risipei alimentare și în favoarea luptei împotriva discriminării și a promovării diversității.

De reținut

În cazul entităților care nu sunt de interes public și care vor depăși în exercițiul financiar 2019 criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați, declarația nefinanciară se va include în raportul administratorilor, care va însoți situațiile financiare aferente anului 2019.

→ vezi O.A.N.A.F. nr. 2.716/2018

Ce modificări a adus O.A.N.A.F. nr. 2.716/2018 privind plata obligațiilor fiscale?

Problemă fiscală

Suntem o societate din Argeș, contribuabil mijlociu administrat de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești și efectuăm plata datoriilor fiscale la Trezoreria Municipiului Ploiești. Începând cu 01 noiembrie 2018 unde vom efectua plata obligațiilor fiscale?

Cadrul legal

Conform art. 30 din Codul de procedură fiscală și art. 1 din O.A.N.A.F. nr. 3.610, astfel cum a fost modificat prin

O.A.N.A.F. nr. 2.716/2018, începând cu 01 noiembrie 2018 competența de administrare a contribuabililor mijlocii este în sarcina administrațiilor județene ale finanțelor publice, în a căror rază terito-

Obligații fiscale

rială se află domiciliul fiscal al contribuabilului mijlociu.

Important

Începând cu 1 noiembrie 2018, societatea cu sediul în Argeș va reveni în administrarea Administrației Județene a Finanțelor Publice Argeș.

De reținut

Începând cu 01 noiembrie 2018, plata obligațiilor fiscale se va face la Trezoreria Municipiului Pitești.

Cum se impozitează veniturile obținute în străinătate de o microîntreprindere?

Evitarea dublei impuneri

În timp ce tratamentul fiscal al veniturilor obținute de nerezidenți pe teritoriul României a fost amplu dezbătut în materialele noastre, despre regimul veniturilor obținute de firmele românești din străinătate, mai ales de cele care obțin venituri din prestări servicii de consultanță, s-a vorbit mai puțin.

O firmă plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care desfășoară astfel de activități într-un stat UE poate scădea din totalul veniturilor impozabile în România, în vederea determinării bazei impozabile, veniturile obținute din acel stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.

Cum se poate aplica această facilitate fiscală și care sunt condițiile în care se poate evita dubla impozitare, vă prezentăm în studiul de caz de mai jos:

Problemă fiscală

O societate, microîntreprindere, din România încasează venituri din consultanță de la o firmă din Grecia. Veniturile sunt impozitate în Grecia prin reținere la sursă în momentul efectuării plății? Dacă da, sunt supuse impozitului pe microîntreprinderi în România?

Cadrul legal:

În prezent, dubla impunere internațională este reglementată în România atât de dispozițiile Codului fiscal și ale Normelor sale metodologice de aplicare, cât și de tratatele internaționale ratificate de țara noastră.

Între România și Grecia este încheiată Convenția pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere, aprobată prin Legea nr. 25/1992.

Convențiile de evitare a dublei impuneri au apărut ca urmare a operațiunilor economice derulate cu nerezidenți și pentru a se evita neclaritățile din legislația internă a statelor participante, precum și riscul de a se impozita tranzacțiile atât în statul de rezidență al beneficiarului de servicii, cât și în România.

La art. 7 din Convenția cu Grecia se prevede că „Beneficiile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul când întreprinderea exercită activitatea sa în celălalt stat contractant printr-un sediu permanent situat în acel stat.”

Aplicarea prevederilor Convenției în sensul impozitării veniturilor realizate de societatea din România în țara de origine (așa cum rezultă din prevederile tratatului) se poate efectua dacă la data plății veniturilor de către nerezident aceasta a prezentat certificatul de rezidență fiscală.

Prevederile O.P.A.N.A.F. nr. 583/2016 pentru aprobarea formularisticii prevăzute de art. 230 și 232 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prezintă în anexele (1) și (2) modelul cererii pentru eliberarea certificatului

Microîntreprinderi

de rezidență fiscală privind aplicarea Convenției/Acordului de evitare a dublei impuneri dintre România și Grecia, pentru persoane juridice rezidente în România și forma certificatului de rezidență fiscală privind aplicarea Convenției/Acordului de evitare a dublei impuneri dintre România și Grecia, în speța prezentată.

Totodată este important să se verifice și prevederile din legislația internă fiscală a statului grec cu referire la impozitarea veniturilor realizate de o persoană juridică nerezidentă din prestarea de servicii pe teritoriul Greciei.

De asemenea, este de știut și dacă societatea din România își desfășoară activitatea printr-un sediu permanent înregistrat în Grecia (caz în care ar datora impozit pe profit sau un alt impozit reglementat de legea internă a țării respective).

Dacă societatea obține venituri din Grecia, dar nu are obligația de a se înregistra ca sediu permanent deoarece nu deține un loc fix de afaceri prin care își desfășoară activitatea, respectiv: un loc de conducere, o sucursală, un birou, o fabrică, un atelier etc.), iar în Grecia nu i s-a reținut impozit, baza impozabilă pentru calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor va reprezenta 1% sau 3% din valoarea facturată, după caz.

Important

Dacă nu s-a prezentat certificatul de rezidență fiscală și s-a reținut impozit pentru prestările de servicii de natura consultanței, societății i se pune la dispoziție un document emis de autoritatea fiscală locală care să certifice efectuarea plăților pentru sumele reținute la sursă de către societatea din Grecia.

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie, potrivit prevederilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, veniturile din orice sursă, înregistrate potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 1.802/2014, din care se scad veniturile expres prevăzute la alin. (1) și la

care se adaugă veniturile prevăzute la alin. (2).

În grupa veniturilor care se scad sunt și cele prevăzute la lit. m) a art. 53, și anume „*veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.*”

Concluzie

Dacă s-a reținut impozit de către autoritatea fiscală din Grecia și societatea deține înscrisul prin care se certifică plata, la calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, aceste sume realizate din străinătate se scad din baza de impozitare.

Ce implicații fiscale are achiziția unei clădiri cu destinație de locuință pentru asociați?

Foarte multe societăți achiziționează clădiri pentru a fi folosite ca locuințe pentru propriii asociați, pe considerentul că vor deduce la calculul profitului impozabil cheltuielile cu amortizarea, cu întreținerea clădirii respective, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de achiziție și de întreținere.

Nimic mai greșit decât această percepție, ba, mai mult, există și implicații din punctul de vedere al impozitului pe venit, în sensul în care punerea la dispoziție în mod gratuit asociaților se asimilează serviciilor primite de un participant la persoana juridică în folosul personal al acestuia și reprezintă venituri din alte surse, pentru care trebuie reținut impozit.

Vă vom prezenta mai jos tratamentul fiscal al achiziției unei clădiri care va avea ca destinație - locuință pentru asociați, precum și situațiile în care poate fi evitată asimilarea serviciului respectiv ca avantaj în folosul asociatului.

Problemă fiscală

O societate intenționează să achiziționeze o clădire care va avea destinație de locuință pentru asociați. În ce măsură poate fi considerată achiziția investiție imobiliară? Care este tratamentul fiscal din punctul de vedere al TVA și al impozitului pe profit în această ipoteză?

Cadrul legal

Din punct de vedere contabil, conform pct. 190 alin. (1) din Reglementările contabile, imobilizările corporale reprezintă active care:

- sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Conform pct. 197 alin. (1) din Reglementări, investiția imobiliară este proprietatea (un teren sau o clădire ori o parte a unei clădiri sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru:

- a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau

Impozit pe profit

- a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

Clădirea are destinația de locuință pentru asociați. În opinia noastră, acest aspect corespunde cu o prestare de servicii de închiriere către aceștia, deci nu poate fi considerată investiție imobiliară.

Din punct de vedere fiscal, potrivit art. 28 alin. (2) din Codul fiscal, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;
- are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;
- are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

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, conform art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Potrivit principiului valorii de piață, enunțat la pct. 33 al art. 7 din

Codul fiscal, atunci când condițiile stabilite sau impuse în relațiile comerciale sau financiare între două persoane afiliate diferă de acelea care ar fi existat între persoane independente, orice profituri care în absența condițiilor respective ar fi fost realizate de una dintre persoane, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile acelei persoane și impozitate corespunzător.

Nu reiese din întrebare dacă societatea va închiria asociaților imobilul. Dacă se emite factura de chirie, prețul chiriei trebuie să fie stabilit la valoarea de piață. Tranzacțiile în acest caz nu mai pot fi considerate fără scop economic și, din punctul de vedere al

impozitului pe profit, se deduce cheltuiala cu amortizarea.

Închirierea imobilelor este scutită de TVA fără drept de deducere. Dacă nu se optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere conform art. 292 alin. (3) din Codul fiscal, se ajustează TVA dedusă la achiziția imobilului conform art. 305 din Codul fiscal. Dacă se taxează operațiunea, nu mai există obligația ajustării TVA.

Concluzie

Dacă societatea nu închiriaza bunul asociaților, ci îl da în folosință gratuit, din punctul de vedere al impozitului pe profit nu se deduc cheltuielile efectuate în legătură cu

imobilul respectiv deoarece nu este utilizat în activitatea economică și se ajustează TVA conform art. 305 din Codul fiscal deoarece bunul nu este utilizat pentru operațiuni care dau drept de deducere a TVA.

În această situație, există și implicații din punctul de vedere al impozitului pe venit. Potrivit art. 114 alin. (2) lit. h) din Codul fiscal, în categoria veniturilor din alte surse se includ bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/ furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia. Pentru serviciile acordate gratuit, societatea are obligația reținerii impozitului la sursă.

Vă reamintim care sunt facilitățile fiscale acordate firmelor plătitoare de impozit pe profit

În actualele condiții, când firmele se confruntă cu dificultăți financiare din ce în ce mai mari din cauza lipsei de forță de muncă, creșterilor repetate ale salariului minim, care au atras majorări de impozite și contribuții la bugetul statului, devine evident că optimizarea fiscală reprezintă cel mai eficient mijloc de supraviețuire pentru firmele mici și de amplificare a profiturilor pentru cele cu potențial bun.

Deși facilitățile fiscale au rămas cam aceleași (scutiri la impozitul pe profit reinvestit, avantaje fiscale ale sponsorizărilor, anumite deduceri fiscale etc.), totuși nu toate firmele profită de acestea, motiv pentru care ne-am gândit să le reamintim.

Vom detalia mai jos modul concret în care societățile plătitoare de impozit pe profit pot să aplice aceste facilități oferite de Codul fiscal și totodată vom prezenta veniturile unei societăți care nu sunt impozabile la calculul rezultatului fiscal.

Problemă fiscală

Societate plătitoare de impozit pe profit trimestrial și cod CAEN 4645 „Comerț cu ridicată al produselor cosmetice și de parfumerie”. Care sunt facilitățile fiscale de care poate beneficia firma?

Cadrul legal

Actele normative care reglementează materia impozitului pe profit sunt Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare și H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările ulterioare.

Potrivit dispozițiilor art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele prevăzute de alte acte normative, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, o grupă importantă de cheltuieli sunt recunoscute limitat.

O primă facilitate poate fi considerată aceea că nu toate veniturile sunt impozabile și anume cele reglementate de art. 23, printre care amintim: dividendele primite de la o persoană juridică română, diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, veniturile din

anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice, veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative etc.

Cheltuielile deductibile sunt cele efectuate pentru desfășurarea activității economice cum sunt: valoarea creanțelor comerciale înstrăinate, potrivit legii, dobânzile, penalitățile și daunele-interese stabilite prin contractele economice, pierderile tehnologice cuprinse în normele de consum, deprecierea titlurilor de participare deținute la o altă societate, cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale efectuate potrivit legislației specifice, cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor, astfel cum sunt definite potrivit titlului IV „Impozitul pe venit” din Codul fiscal, indiferent de regimul

fiscal aplicabil acestora la nivelul persoanei fizice etc.

La calculul profitului impozabil sunt acordate și deduceri pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare astfel:

- a) deducerea suplimentară la calculul profitului impozabil în proporție de 50% a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități;
- b) aplicarea metodei de amortizare accelerată și în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

Alte sume deductibile din punct de vedere fiscal se referă la:

- rezerva legală, deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit;
- provizioane pentru garanții de bună execuție acordate clienților;
- provizioane constituite în limita unui procent de 30% sau 100%, după caz, din valoarea creanțelor asupra clienților, care îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de art. 26 din Codul fiscal.

La art. 22 se prevede scutirea de la plata impozitului pe profit pentru profitul investit în echipamente tehnologice, calculatoare electronice și echipamente periferice, mașini și aparate de casă, de control și de facturare, în programe informatice, precum și pentru dreptul de utilizare a programelor informatice, produse și/sau achiziționate, inclusiv în

baza contractelor de leasing financiar, și puse în funcțiune, folosite în scopul desfășurării activității economice. Este vorba de activele corporale care se încadrează în subgrupa 2.1, respectiv în clasa 2.2.9 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin hotărâre a Guvernului.

O altă facilitate fiscală se referă la recunoașterea pierderii fiscale declarate de societate și recuperarea ei pe o perioadă de 7 ani consecutivi.

Cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii se pot scădea din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,5% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;
2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu au putut fi scăzute din impozitul pe profit se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se efectuează în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Autoturism închiriat administratorului/asociatului. Se consideră utilizare în interes personal?

Autovehicule

Autoturism achiziționat pe firmă, pentru nevoile acesteia, dar închiriat și administratorului/asociatului societății în baza unui contract de închiriere. Întrebarea care se pune este dacă, în această situație, organul fiscal mai poate interpreta utilizarea acestui autoturism în scop personal pentru care firma trebuia să aplice limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA din facturile de cheltuieli

aferente autoturismului respectiv. Răspunsul este nu, însă trebuie avute în vedere prevederile Codului fiscal referitoare la tranzacțiile între persoane afiliate. Acestea trebuie să se desfășoare având la bază valoarea de piață, mai precis prețul din contractul de închiriere trebuie să fie similar cu prețurile practicate pe piață pentru tranzacții similare.

Problemă fiscală

O societate are în proprietate un autoturism pentru care a făcut un contract de închiriere cu administratorul și asociatul; se emite factură lunară cu veniturile din închirierea autoturismului. În această situație, la un eventual control, cum se va interpreta această speță? Se poate considera că a fost folosită 100% în interesul societății pentru că este contractul de închiriere?

Cadrul legal

Da, în cazul menționat mai sus. Nu se aplică limitările de la art. 298 alin (1), întrucât aceste vehicule sunt exceptate așa după cum se prevede la art. 298 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal astfel: prevederile alin. (1) nu se aplică categoriei de vehicule rutiere motorizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional.

Concluzie

Potrivit prevederilor alin. (4) ale art. 298, în cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299-301.

Important

Societatea trebuie să aibă în vedere însă prevederile art. 11 alin. (4) din Codul fiscal, care prevede că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.

Această lucrare poate fi vizualizată și online
www.rs.ro

Autovehicule folosite de salariați. Cum se evaluează acest avantaj de natură salarială?

Atunci când o firmă achiziționează un autovehicul și intenționează să deducă integral TVA și cheltuielile aferente pe motiv că va fi utilizat exclusiv în scopul activității sale economice, trebuie să cunoască de la bun început obligația pe care o are în sensul de a demonstra că respectivul autoturism este folosit numai în acest scop, întocmind obligatoriu foi de parcurs care conțin elemente cum ar fi categoria de vehicul, scopul și locul deplasării, numărul de km parcurși, norma proprie de consum pe kilometru parcurs.

De reținut că în cazul firmelor plătitoare de impozit pe profit sau în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente impuse în sistem real, dacă respectivele cheltuieli aferente autoturismului sunt deduse limitat

(50%), atunci avantajul sub forma utilizării în scop personal a autoturismului este neimpozabil.

În situația în care condițiile prezentate mai sus nu sunt îndeplinite, avantajul sub forma utilizării în scop personal a unui autoturism de către salariați reprezintă venituri asimilate celor salariale și se supun impozitării sub forma impozitului pe venit (10%) și a contribuțiilor de asigurări sociale (contribuția de asigurări sociale de stat și de sănătate), cu excepția deplasării pe distanța dus-întors de la domiciliu sau reședința la locul de muncă/locul desfășurării activității.

Oarecum dificil este modul în care trebuie evaluat acest avantaj de natură salarială, al cărui algoritm de calcul vi-l prezentăm în exemplul de mai jos:

Cadrul legal

Dacă nu se întocmește foaia de parcurs, tratamentul fiscal și contabil este următorul:

A. Avantaje de natură salarială:

Ca regulă generală, art. 76 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal încadrează în categoria avantajelor de natură salarială utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii sau închiriat de la o terță persoană, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanța dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul de muncă/locul desfășurării activității. Aceste avantaje intră în baza de calcul al impozitului pe veniturile din salarii și al contribuțiilor sociale obligatorii.

De la această regulă este prevăzută o excepție. Astfel, conform art. 76 alin. (4) lit. t), sunt venituri neimpozabile avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cotă de 50% conform prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) și art. 68 alin. (7) lit. k) din Codul fiscal.

Astfel, avantajul sub forma utilizării în scop personal a unui autoturism este neimpozabil dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

Problemă fiscală

Bonul fiscal de combustibil, dacă nu există foi de parcurs întocmite, este deductibil 50%? Diferența de 50% nedeductibilă este considerată avantaj în natură?

- angajatorul este o persoană juridică plătitoare de impozit pe profit sau o persoană fizică care desfășoară activități independente impuse în sistem real;
- cheltuielile cu autoturismul nu sunt deduse integral, ci sunt deduse în limita de 50% conform art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal - în cazul angajatorului plătitor de impozit pe profit, respectiv conform 68 alin. (7) lit. k) - în cazul angajatorului plătitor de venituri din activități independente.

Concluzie

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, avantajul sub forma utilizării în scop personal a unui autoturism intră în baza de calcul al impozitului pe veniturile din salarii și al contribuțiilor sociale obligatorii, cu excepția deplasării pe distanța dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul de muncă/ locul desfășurării activității.

De reținut!

Conform prevederilor de la pct. 12 alin. (5) lit. a) și alin. (6) din Normele metodologice, evaluarea avantajelor în natură sub forma folosirii numai în scop personal a bunurilor din patrimoniul afacerii se face astfel:

Evaluarea folosinței cu titlu gratuit a vehiculului se face aplicându-se un procent de 1,7% pentru fiecare lună, la valoarea de intrare a acestuia. În cazul în care vehiculul este închiriat de la o terță persoană, avantajul este evaluat la nivelul chiriei.

Evaluarea utilizării în scop personal a bunurilor din patrimoniul afacerii cu folosință mixtă se face astfel: pentru vehicule, evaluarea se face conform alin. (5) lit. a), iar avantajul se determină proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interes personal din totalul kilometrilor.

Întrucât evaluarea se face în funcție de valoarea autoturismului, considerăm

că nu constituie avantaj în natură și celelalte cheltuieli cu autoturismul, cu excepția combustibilului.

Exemplu:

$p = \text{nr. km în interes personal} / \text{nr. km total} \times 100$

Evaluare avantaj:

Avantaj folosință autoturism (lunar) = val. intrare $\times 1,7\% \times p$, sau $p \times \text{val chiriei pentru cele închiriate}$.

Avantaj combustibili = nr. km efectuați în scop personal \times consum mediu \times preț combustibil.

Valoare de intrare autoturism: 50.000 lei

Într-o lună rezultă din foaia de parcurs 400 km parcurși, din care 40 km efectuați în interes personal și 360 km efectuați în interes de serviciu; avantajul impozabil se va determina proporțional cu kilometrii parcurși în interes personal astfel:

- Avantaj folosință autoturism (lunar):

$$P = 40 : 400 \times 100 = 10\%$$

$$50.000 \text{ lei} \times 1,7\% \times 10\% = 85 \text{ lei.}$$

- Avantaj combustibili = $40 \times 7\%$ (consum mediu) $\times 5,36$ lei (preț benzină) = 15 lei.

La pct. 14 alin. (3) din Normele metodologice se prevede că, drepturile salariale acordate în natură, precum și avantajele acordate angajaților se evaluează conform pct. 12 alin. (4) - (6) și se impozitează în luna în care au fost primite. Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor și avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată.

Important!

Avantajele în natură nu se raportează în REVISAL în nicio situație (nici în cazul asociatului și nici în cazul salariaților), ele fiind asimilate primei/bonusurilor primite de salariați.

B. Cheltuielile efectuate în interesul personal al asociaților:

Cheltuielile în interes personal efectuate de asociat/administrator sunt supuse impozitului pe venitul din alte surse.

Codul fiscal nu prevede o modalitate de evaluare a acestui venit. La evaluarea venitului se va avea în vedere și uzura autoturismului, nu doar procentul din costurile aferente utilizării autoturismului.

Conform art. 114 alin. (2) lit. h) din Codul fiscal, se includ în categoria veniturilor din alte surse și bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

Impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul acordării veniturilor de către plătitorul de venituri, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut. Dacă impozitul se suportă de către societate, se aplică procedeul sutei mărite, iar impozitul nu este deductibil la determinarea rezultatului fiscal.

Impozitul se declară în Formularul 100 până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost reținut și în formularul 205, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat.

TAXE ȘI IMPOZITE

ACTUAL

Coordonator:

colectiv RENTROP & STRATON
Manager Departament Editorial:
Alexandra Simion

Manager produs: Delia Căldăraru
Director Creație-Producție:
Cristina Straton

Tehnoredactare: Carmen Ilinca

Corectură: Elvira Panaitescu

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

Telefon: 021.317.25.87

E-mail: info@rs.ro; Internet: 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

© 2018 - 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, fotocopiare, 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.

Furnizorul extern condiționează facturarea fără TVA de trimiterea unei confirmări de primire a bunurilor livrate. E legal?

Pentru facturarea fără TVA a unei livrări intracomunitare de bunuri dintr-un stat membru UE este suficient codul de înregistrare în scopuri de TVA pe care trebuie să-l trimită cumpărătorul din România către firma străină.

Recent, ni s-au semnalat mai multe cazuri în care acești furnizori solicită firmelor românești, pe lângă codul valid de TVA, și confirmarea de primire a bunurilor respective. Se cunoaște faptul că o achiziție de bunuri din UE îndeplinește condițiile de a fi încadrată în sfera achizițiilor intracomunitare pentru care se aplică taxarea inversă dacă bunurile sunt transportate din statul membru UE în România; cu alte cuvinte, bunurile trebuie să ajungă în România.

În vederea evitării oricăror suspiciuni din partea autorităților fiscale din statele membre ale furnizorilor, recomandăm ca firmele cumpărătoare să confirme furnizorilor la solicitarea acestora, în scris, primirea mărfurilor în țara de destinație (România).

Problemă fiscală

Un furnizor de marfă din Germania solicită confirmarea că s-au primit bunurile livrate.

Redăm mai jos conținutul cererii sale:

„Datorită noului act de taxă pe valoarea adăugată, avem nevoie de o confirmare din partea dumneavoastră că ați primit bunurile livrate. Vă rog să trimiteți prin e-mail următoarea confirmare:

**Prin aceasta confirmăm primirea livrării intracomunitare în octombrie 2018 conform facturilor comerciale DR1816132.*”*

Dacă nu transmitem această confirmare, va percepe taxa pe valoarea adăugată. Ce îmi puteți spune legat de acest aspect? Mă puteți ajuta cu informații, respectiv unde este reglementat în Codul fiscal?

Cadrul legal

Prin Codul fiscal din România nu este reglementată obligația confirmării primirii bunurilor, dar există obligația transmiterii unui cod valid de TVA pentru ca furnizorul să trateze livrarea drept operațiune scutită de TVA în Germania, dar imposibilă în România. Este posibil ca:

- această prevedere să fie reglementată recent în legislația fiscală din Germania. De fapt, furnizorul menționează că „Datorită noului act de taxă pe valoarea adăugată”;

- în sistemul VIES, societatea din România să figureze cu un cod invalid de TVA;
- în lipsa semnăturii în CMR de confirmare a primirii mărfurilor de către cumpărătorul din România, organul fiscal din Germania să nu trateze livrarea intracomunitară efectuată drept operațiune scutită cu drept de deducere în Germania, dar imposibilă în România. Astfel, în lipsa acestei confirmări, este posibil ca organul fiscal din Germania să reîncadreze opera-

TVA

țiunea din L.I.C. în operațiune taxabilă în Germania;

- livrarea intracomunitară în Germania și achiziția intracomunitară din România să nu se regăsească în Raportul VIES, din diverse motive;
- furnizorul să nu fi primit din partea transportatorului copia CMR.

Concluzie

Pentru bunele relații comerciale între parteneri, este recomandabil să confirmați furnizorului primirea bunurilor, inclusiv mențiunea că valoarea operațiunii a fost supusă regimului de taxare în România, urmând a fi raportată în sistemul VIES până pe data de 26 noiembrie 2018 (25 noiembrie 2018 este zi nelucrătoare – duminică).

De reținut!

În altă ordine de idei, trebuie să aveți în vedere faptul că, în caz de suspiciuni privind L.I.C. efectuată de către furnizorul din Germania, autoritatea fiscală din Germania are dreptul să solicite autorității fiscale din România efectuarea unui control încrucișat pentru confirmarea operațiunii de A.I.C. în România. În acest caz, societatea din România este supusă unui control inopinat din partea organului de inspecție fiscală care încheie, ca urmare a verificării, un Proces-verbal cu constatările efectuate la cumpărătorul din România.

Deci, acesta este un motiv în plus să confirmați furnizorului, în scris, primirea mărfurilor și îndeplinirea obligațiilor fiscale în România, responsabilitate deja asumată prin comunicarea unui cod valid de TVA în România, emis de către autoritatea fiscală din România.



TIA054

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, expert contabil Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – NOIEMBRIE 2018

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Reducerea cotei de TVA – prețuri mai scăzute sau profituri majorate?! 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFII CONTABILE

- Subvenții 11
expert contabil Olga CREVELESCU
- Comerț intracomunitar. Declarația Intrastat 17
expert contabil Otilia Mihaela ROMAN
- Monografie contabilă fuziune. Rezerve din reevaluare 32
consultant fiscal Domnica VASILIU

✓ CAZURI PRACTICE

- Achiziție intracomunitară de servicii de la o persoană cu profesie liberală fără cod de TVA 36
- Stornare factură inițială. Produse acordate pentru testare 38
- Contract de asociere. Închiriere imobile. Casa de marcat 39



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:
RENTROP & STRATON – www.rs.ro
ISSN: 2457-9688

Preț abonament pentru 12 ediții: 696,15 lei
e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă
Redactor-șef: Mara Dobre
Tehnoredactare: Dana Segărceanu
Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București
Tel./Fax: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton
Director General: Octavian Breban
Director Economic: Mariana Nețoiu
Director Creație-Produție: Cristina Straton
Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Spune-mi ce bei ca să-ți spun cum te transformi

Conform unui recent studiu efectuat de publicația medicală online „BJM Open”, diferitele tipuri de alcool au efecte specifice asupra stării de spirit a celui care le consumă.

Studiul a fost efectuat pe un eșantion de 30.000 de voluntari, bărbați și femei, din 21 de țări.

Fiecare voluntar a băut diferite tipuri de vin, bere și băuturi spirtoase, apoi a descris felul în care i s-au modificat starea de spirit și emoțiile.

Conform studiului, 52,8% din subiecți s-au simțit mai relaxați după ce au băut vin roșu; la fel și aproape 50% din cei care au băut bere.

După câteva pahare de vin roșu, 60% din subiecți au relatat că senzația de relaxare dispare și este înlocuită de letargie și somnolență.

Mai mult de jumătate dintre cei care au testat efectul băuturilor spirtoase au declarat că s-au simțit mai energici și mai siguri pe ei, iar 40% din aceștia au relatat că s-au simțit mai sexy după câteva shot-uri.

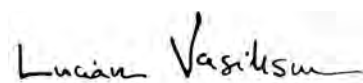
30% din cei care au băut spirtoase au povestit că, dincolo de efectul inițial, energizant, au intrat într-o zonă nedorită, definită printr-o agresivitate accentuată.

Unul dintre inițiatorii studiului a arătat că oamenii beau îndeosebi pentru a se pune într-o anumită stare, dar, în funcție de ce beau (și cât beau), pot ajunge acolo unde și-au dorit sau pot obține efecte inverse.

La rândul său, revista britanică lunară „Journal of Psychopharmacology” a publicat rezultatele unui studiu care a demonstrat că o cantitate moderată de alcool îmbunătățește capacitatea de exprimare într-o limbă străină recent învățată, mai ales în ceea ce privește pronunția.

Psihologul britanic Richard Stephens face și el referire la consumul de alcool în cartea „Black Sheep: The Hidden Benefits of Being Bad” (apărută și în română, în 2016, la editura Litera, cu titlul „Oaia neagră, sau de ce uneori e bine să fii rău”) unde afirmă că băutura, în cantități moderate, stimulează creativitatea.

Firește, asta nu înseamnă că o persoană va deveni creativă după unul sau două pahare.



Lucian Vasilescu,

editorialist Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Reducerea cotei de TVA – prețuri mai scăzute sau profituri majorate?!

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Cine va câștiga de pe urma măsurii reducerii cotei de TVA la anumite servicii începând cu 1 noiembrie 2018? Este „întrebarea lunii”, apărută ca urmare a publicării în Monitorul Oficial a ordonanței de urgență ce modifică Codul fiscal și a cărei prevedere principală constă în extinderea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, pentru următoarele servicii:

- > cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
- > serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea;
- > dreptul de utilizare a facilităților sportive;
- > serviciile constând în permiterea accesului la bălciuri, parcuri de distracții și parcuri recreative.

Este de notorietate nemulțumirea ANAF privind încasările la bugetul de stat pe linia TVA, mai ales în domeniul turismului, măsura reducerii cotei de la 9% la 5% pentru aceste servicii urmărind să aducă la suprafață evaziunea fiscală constând în subdeclararea veniturilor de către operatorii economici care operează pe această piață.

Ce considerente a avut la bază aplicarea reducerii cotei de taxă la 5%

Măsura a fost introdusă în scopul atingerii următoarelor obiective:

- mai bună echitate prin îmbunătățirea distribuției veniturilor sau prin faptul că anumite bunuri devin mai accesibile pentru întreaga populație;
- creșterea productivității și, implicit, creșterea eficienței economice;
- reducerea evaziunii fiscale și crearea unui climat competitiv adecvat;
- îmbunătățirea fluxurilor de cash-flow, diminuând astfel o serie de dificultăți cu care se confruntă operatorii economici din această perspectivă.

Sintetizând, statul consideră că măsura reducerii cotei de TVA generează efecte pozitive semnificative asupra mediului de afaceri și are în vedere stimularea turismului în România, reducerea evaziunii fiscale, creșterea consumului intern și stimularea creșterii economice.

Reducerea cotei de TVA pentru serviciile de restaurant și catering

Conform art. 291 alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, începând cu 1 noiembrie 2018, beneficiază de cota redusă de TVA și serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea care se încadrează la codul NC 22 03 00 10 (berea la draft).

Potrivit pct. 37 alin. (12) din Normele metodologice date în aplicarea art. 291 din Codul fiscal, „prin servicii de restaurant și de catering se înțelege serviciile prevăzute la pct. 18. Orice combinație de băuturi alcoolice și nealcoolice, indiferent de concentrația alcoolică, este considerată băutură alcoolică. Pentru băuturile alcoolice servite la restaurant sau oferite în cazul serviciilor de catering se aplică cota standard de TVA, dar nu se consideră că are loc o livrare separată de bunuri, oferirea de băuturi alcoolice făcând parte din serviciile de restaurant sau de catering.

Exemplu: Un restaurant care vinde și mâncare pentru a fi servită în afara locației restaurantului nu este considerată prestare de servicii de restaurant, ci livrare de bunuri, dar pentru care aplică cota redusă de TVA de 9%, inclusiv pentru caserola sau paharele în care sunt servite alimentele sau băuturile nealcoolice, chiar dacă contravaloarea acestora ar fi evidențiată separat pe bonul fiscal. În acest caz se consideră că livrarea alimentelor este livrarea principală care atrage aceeași cotă de TVA livrării caserolei sau a paharului, acestea fiind livrări accesorii, nu un scop în sine pentru client”.

La pct. 18 alin. (1) și (2) din norme se menționează următoarele: „(1) În sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, **însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora**. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile. **Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului**, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului.

(2) Furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex, nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul alin. (1)”.

Așadar, din aceste prevederi legale rezultă faptul că beneficiază de cota redusă de TVA de 5% numai activitățile care constau în furnizarea de produse alimentare pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora.

În data de 1 noiembrie 2018 s-a publicat pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice proiectul de ordin privind instrucțiunile de aplicare a acestei modificări legislative, mult așteptate de contribuabili.

Concluzia care se desprinde din aceste instrucțiuni este faptul că decizia care se ia în ceea ce privește aplicarea cotei reduse de TVA pentru serviciile de restaurant, atunci când intervin și livrări de alimente, trebuie să aibă la bază a examinarea calitativă a întregii operațiuni, din care să reiasă dacă elementele de prestare de servicii care precedă și însoțesc livrarea alimentelor sunt sau nu preponderente.

Astfel de elemente includ, fără a se limita la acestea: furnizarea unui cadru adecvat care permite consumul alimentelor, servirea alimentelor, furnizarea/punerea la dispoziție de personal de servire, de bucătari sau de personal pentru curățenie, punerea la dispoziție a veselei sau a tacâmurilor, punerea la dispoziție a unui mobilier adecvat consumului alimentelor, cum sunt mesele și scaunele, curățarea sau debarasarea meselor, consultanța individuală privind alegerea alimentelor, consilierea clienților cu privire la compoziția și cantitatea mâncării pentru anumite evenimente.

IMPORTANT!

Punerea la dispoziție a unor elemente de mobilier într-o zonă a cărei destinație principală nu este facilitarea consumului de alimente nu constituie un element de natură a conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant.

De asemenea, pentru încadrarea unei operațiuni drept livrare de bunuri sau prestare de servicii de restaurant sau catering, nu contează codul CAEN al activității, ci serviciile conexe care permit consumul imediat al alimentelor sau al băuturilor nealcoolice (cu excepția berii la draft).

DE REȚINUT!

Pentru încadrarea operațiunii din perspectiva TVA este decisivă intenția exprimată de client de a consuma alimente în acel loc sau nu.

Rămâne astfel întrebarea: cum verifică inspectorul ANAF dacă o persoană a consumat mâncarea în cadrul restaurantului (când se aplică cota de 5%) sau la domiciliu (situație în care trebuia să se aplice cota de 9%)?

O altă întrebare este ce facem (ce cotă de TVA aplicăm) atunci când pregătim mâncarea pentru a fi consumată în cadrul restaurantului (exemplu: o porție de mici cu cartofi prăjiți), iar clientul o împachetează pentru a fi consumată la domiciliu?

Vă prezentăm principalele **instrucțiuni** din proiectul de ordin:

Potrivit prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, se aplică o cotă redusă de TVA de 9% pentru livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau a înlocui alimentele.

Începând cu 1 noiembrie 2018 se aplică o cotă redusă de TVA de 5% pentru serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea care se încadrează la codul NC 22 03 00 10.

În sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile. Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului.

În sensul TVA, furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex, nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering.

Pentru încadrarea din punctul de vedere al TVA a unei operațiuni ca livrare de bunuri sau prestare de servicii de restaurant sau catering trebuie efectuată o **examinare calitativă a întregii operațiuni, din care să reiasă dacă elementele de prestare de servicii care precedă și însoțesc livrarea alimentelor sunt sau nu preponderente**, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-497/09 Manfred Bog, C-499/09 CinemaxX Entertainment GmbH & Co. K, C-501/09 Lothar Lohmeyer și C-502/09 Fleischerei Nier GmbH & Co. KG.

În situația în care o persoană impozabilă se limitează la livrarea unor feluri de mâncare standardizate la o locație precizată de client, fără niciun alt element suplimentar de prestare de servicii, sau atunci când livrarea felurilor de mâncare reprezintă elementul predominant al unei operațiuni, operațiunea reprezintă o livrare de alimente.

Elementele de prestare de servicii care însoțesc în mod normal o livrare de alimente și sunt accesorii acesteia, nefiind de natură a conduce la încadrarea operațiunilor ca prestări de servicii din punctul de vedere al TVA, includ: prezentarea alimentelor la raft, prepararea alimentelor, transportul alimentelor la destinația indicată de client, răcirea sau încălzirea alimentelor, ambalarea alimentelor, punerea la dispoziția clientului de tacâmuri de unică folosință, furnizarea de șervețele de hârtie, de muștar, ketchup, maioneză sau altele similare, furnizarea de cutii de gunoi, prezentarea generală a ofertei/meniului.

Elementele de prestare de servicii care pot conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant sau catering în sensul TVA trebuie să fie diferite de cele prevăzute anterior. Astfel de elemente includ, fără a se limita la acestea: furnizarea unui cadru adecvat care permite consumul alimentelor, servirea alimentelor, furnizarea/punerea la dispoziție de personal de servire, de bucătari sau de personal pentru curățenie, punerea la dispoziție a veselei sau a tacâmurilor, punerea la dispoziție a unui mobilier adecvat consumului alimentelor, cum sunt mesele și scaunele, curățarea sau debarasarea meselor, consultanta individuală privind alegerea alimentelor, consilierea clienților cu privire la compoziția și cantitatea mâncării pentru anumite evenimente. Punerea la dispoziție a unor elemente de mobilier într-o zonă a cărei destinație principală nu este facilitarea consumului de alimente nu constituie un element de natură a conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant.

Pentru încadrarea operațiunilor efectuate de o persoană impozabilă ca livrare de alimente sau prestare de servicii de restaurant sau catering **nu are relevanță codul CAEN atribuit activității sale**. De asemenea, complexitatea preparării mâncării nu are nicio influență asupra încadrării operațiunii.

Punerea la dispoziția clienților a unor elemente de mobilier rudimentar, cum ar fi o tejghea sau mesele de bar, care nu permit clienților să ia loc, nu constituie decât prestații minore, accesorii livrării de alimente, care nu sunt de natură să conducă la calificarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant.

În situația persoanelor impozabile care oferă clienților atât servicii de restaurant, cât și livrări de alimente „la pachet”, pentru calificarea operațiunii drept livrare de alimente sau prestare de servicii de restaurant, este definitorie **opțiunea clientului la momentul efectuării comenzii**.

În scopul încadrării unei operațiuni drept prestare de servicii de catering, mai multe combinații de operațiuni pot fi luate în considerare în funcție de dorințele clienților, de la simpla pregătire și livrare a felurilor de mâncare până la prestația completă, care cuprinde, în plus, punerea la dispoziție a veselei, a mobilierului, cum ar fi mese și scaune, prezentarea felurilor de mâncare, decorațiunile, punerea la dispoziție a personalului care se ocupă cu servirea și cu consilierea pentru alcătuirea meniului și, dacă este necesar, pentru alegerea băuturilor.

Exemple de operațiuni:

Exemplul nr. 1:

O societate livrează mici, cârnați, cartofi prăjiți etc., clienților săi, în recipiente de unică folosință sau reutilizabile. Clientul primește șervețele, tacâmuri de unică folosință sau reutilizabile și ketchup, maioneză sau muștar.

Societatea a instalat trei mese de bar în fața standului. O parte din mâncare este livrată pentru consumul imediat și o parte este livrată pentru a fi luată la pachet.

Indiferent dacă mâncarea este achiziționată de clienți pentru consumul la pachet sau pentru consumul la fața locului, în ambele situații se consideră că societatea efectuează livrări de alimente pentru care este aplicabilă cota de TVA de 9%.

Serviciile conexe furnizate, constând în punerea la dispoziție a meselor de bar și a recipientelor/tacâmurilor de unică folosință sau reutilizabile reprezintă servicii accesorii livrării de bunuri, și nu servicii de natură a conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant.

Exemplul nr. 2:

În cadrul unui eveniment, cum ar fi un concert/festival/târg de Crăciun, o societate livrează mici, cârnați, cartofi prăjiți, vin fiert etc., clienților săi, în recipiente din carton/plastic sau în recipiente reutilizabile. Clientul primește șervețele, tacâmuri de unică folosință sau reutilizabile și ketchup, maioneză sau muștar.

Societatea pune la dispoziția clienților mese cu scaune în spațiul deținut în folosință, precum și servicii de debarasare și curățare a meselor. O parte din produse se consumă la fața locului și o parte este livrată pentru a fi luată la pachet.

În situația în care clientul își exprimă opțiunea de a consuma alimentele la fața locului, se consideră că societatea realizează prestări de servicii de restaurant pentru care se aplică cota de TVA de 5%, cu excepția vinului fiert pentru care se aplică cota standard de TVA. În situația în care clienții își exprimă opțiunea de a lua alimentele la pachet, se consideră că societatea realizează livrări de bunuri.

Punerea la dispoziție a scaunelor este relevantă, însă nu și utilizarea efectivă a acestora de către clienți.

Pentru încadrarea operațiunii din perspectiva TVA este decisivă intenția exprimată de clientul de a consuma alimente în acel loc sau nu.

Exemplul nr. 3:

O pizzerie pune la dispoziția clienților mese cu scaune în spațiul deținut în folosință, precum și servicii de debarasare și curățare a meselor. O parte din produse se consumă la fața locului și o parte este livrată la destinația indicată de client.

În cazul în care pizza este consumată de client în locația pizzeriei, se consideră că are loc o prestare de servicii de restaurant.

În situația în care clientul își exprimă opțiunea de a lua pizza la pachet, se consideră că are loc o livrare de bunuri.

Dacă pizza este transportată de personalul pizzeriei la destinația indicată de client, fără alte servicii conexe, se consideră, de asemenea, că are loc o livrare de bunuri.

Exemplul nr. 4:

Un restaurant care se află în zona comună pentru servirea mesei a unui magazin de tip mall servește produse alimentare (preparate sau preambalate) și băuturi (inclusiv alcoolice). Clientul are posibilitatea de a consuma în cadrul zonei respective produsele astfel achiziționate, având acces la zona de mese și scaune, fără însă ca restaurantul să aibă delimitată o zonă proprie de mese sau o parte dintre acestea să îi fie dedicată exclusiv. Zona de mese și scaune este folosită de către toți agenții economici care activează în mall în zona respectivă, pe baza unor contracte încheiate de agenții economici cu proprietarul mall-ului.

Restaurantul pune la dispoziția clienților tăvi, farfurii/recipiente și tacâmuri de unică folosință/reutilizabile. Deși restaurantul nu deține propriile mese și scaune pentru servirea mesei, acestea aparținând proprietarului, dar suportă costurile de întreținere a spațiului de servire, precum și alte costuri comune, cum ar fi debarasarea meselor, curățenia spațiilor respective, accesul la toaleta, etc., se consideră că oferă suficiente servicii conexe necesare servirii mesei la locația sa.

Prin urmare, în situația în care clientul își exprimă opțiunea de a consuma alimentele la fața locului, se consideră că restaurantul realizează prestări de servicii de restaurant.

Exemplul nr. 5:

Un restaurant oferă alimente și băuturi în regim de autoservire, punând la dispoziția clienților mese cu scaune în spațiul deținut în folosință, tăvi, farfurii/recipiente, tacâmuri de unică folosință/reutilizabile, precum și servicii de debarasare și curățare a meselor.

În situația în care clientul își exprimă opțiunea de a consuma alimentele la fața locului, se consideră că restaurantul realizează prestări de servicii de restaurant.

Exemplul nr. 6:

Un hipermarket/supermarket oferă posibilitatea clienților de a consuma în cadrul locației sale produse alimentare și băuturi, prin punerea la dispoziție a unei zone de mese și scaune, însoțită de posibilitatea de a utiliza tăvi, farfurii/recipiente și tacâmuri de unică folosință, precum și servicii de debarasare și curățare a meselor.

În situația în care clientul își exprimă opțiunea de a consuma alimentele la fața locului, se consideră că hipermarketul/supermarketul realizează prestări de servicii pentru care se aplică cota de TVA de 5%, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea la draft.

Exemplul nr. 7:

O firmă furnizează servicii de mese festive și oferă mese gata pentru consum la o anumită oră și la cererea specială a clientului pentru o sărbătoare a acestuia.

Firma consiliază clientul cu privire la cantitatea de produse alimentare optimă pentru numărul de persoane specificat de client, pune la dispoziția clientului veselă și tacâmuri.

Personalul firmei aranjează bufetul introducând alimentele în dispozitivele de încălzire, aranjează mesele clientului, debarasează și curăță mesele la finalul evenimentului.

Având în vedere serviciile conexe furnizate clientului, conform solicitării acestuia, se consideră că firma realizează servicii de catering.

Exemplul nr. 8:

O firmă de catering furnizează în spital alimente pentru pacienți.

Firma de catering pregătește mâncarea și o predă altei societăți terțe. Această societate preia mâncarea, o transportă la locația spitalului, unde o porționează și o servește pacienților. Ulterior consumului alimentelor, societatea terță preia tacâmurile și vesela pentru a le curăța.

În situația în care cele două societăți acționează independent, se consideră că firma de catering realizează o livrare de alimente către spital supusă cotei de TVA de 9%, iar societatea terță efectuează o prestare de servicii către spital supusă cotei standard de TVA.

Dacă societatea terță, ca subcontractor, facturează serviciile prestate către firma de catering, se consideră că, în relația cu spitalul, firma de catering realizează prestări de servicii supuse cotei de TVA de 5%, întrucât spre deosebire de situația de mai sus, în acest caz, livrarea de alimente este însoțită de servicii conexe suficiente pentru încadrarea operațiunii ca prestare de servicii de catering, din punctul de vedere al TVA.

Exemplul nr. 9:

O școală oferă elevilor masa de prânz. Mâncarea gata de consum este livrată de către o firmă de catering către școală, cutiile cu alimente fiind furnizate elevilor, de către personalul școlii, la intervale de timp prestabilite. Alimentele sunt consumate de elevi într-o sală cu mese și scaune, în cadrul școlii.

Personalul școlii se ocupă, de asemenea, de curățarea sălii, a meselor, vaselor și tacâmurilor.

Se consideră că firma de catering A efectuează livrări de alimente, deoarece realizează doar livrarea de feluri de mâncare preparate și transportul acestora, fără alte servicii conexe.

Exemplul nr. 10:

O firmă de catering furnizează către clienți masa de prânz. Porțiile sunt livrate în recipiente care o mențin caldă, care urmează a fi preluate de firmă și curățate. Operațiunea este considerată livrare de alimente, recipientele îndeplinind în primul rând o funcție de ambalare, iar preluarea și curățarea finală a acestora nu reprezintă servicii suficiente pentru a conduce la calificarea operațiunii drept serviciu de catering.

Studii de caz privind aplicarea cotei reduse de TVA

Întrebare 1:

O societate are un snackbar ce vinde pleșcaviță și preparate din carne la grătar servite în pâine, la ghișeu. Se reduce TVA-ul la 5% la produsele de acest fel, vândute în acest mod?

Răspuns:

Conform art. 291 alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, începând cu 1 noiembrie 2018, beneficiază de cota redusă de TVA și serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea care se încadrează la codul NC 22 03 00 10;

Potrivit pct. 37 alin. (12) din Normele metodologice date în aplicarea art. 291 din Codul fiscal, „*prin servicii de restaurant și de catering se înțelege serviciile prevăzute la pct. 18. Orice combinație de băuturi alcoolice și nealcoolice indiferent de concentrația alcoolică este considerată băutură alcoolică. Pentru băuturile alcoolice servite la restaurant sau oferite în cazul serviciilor de catering se aplică cota standard de TVA, dar nu se consideră că are loc o livrare separată de bunuri, oferirea de băuturi alcoolice făcând parte din serviciile de restaurant sau de catering.*

La pct. 18 alin. (1) și (2) din norme se menționează următoarele:

„(1) În sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, **însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora**. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomina serviciile. **Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului**, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afară localurilor prestatorului.

(2) Furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex, nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul alin. (1)”.

Așadar, din aceste prevederi legale rezultă faptul că beneficiază de cota redusă de TVA de 5% numai activitățile care constau în furnizarea de produse alimentare pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora.

În data de 1 noiembrie, MFP a publicat pe site-ul său un proiect de ordin pentru aprobarea instrucțiunilor de aplicare a modificărilor legislative din Codul fiscal privind cota redusă de TVA.

Concluzia care se desprinde din aceste instrucțiuni este că se aplică cota redusă de TVA numai în situația în care există un cadru adecvat care permite consumul acestor produse, servirea lor, furnizarea/punerea la dispoziție de personal de servire, de bucătari sau de personal pentru curățenie, punerea la dispoziție a veselei sau a tacâmurilor, punerea la dispoziție a unui mobilier adecvat consumului alimentelor, cum sunt mesele și scaunele, curățarea sau debarasarea meselor etc.

Fără aceste servicii conexe, activitatea societății nu poate beneficia de cota redusă de TVA de 5%.

Serviciile conexe constând în punerea la dispoziție a unor șervețele sau tacâmuri de unică folosință sau reutilizabile reprezintă servicii accesorii livrării de bunuri (cota de TVA 9%), și nu servicii de natură a conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant care să beneficieze de cota redusă de TVA de 5%.

Întrebare 2:

O societate desfășoară activitate de distribuție băuturilor, sucurilor, alimentelor etc. Printre clienți se numără restaurante și firme care desfășoară activități de catering și pentru care, de la 1 noiembrie, serviciile de catering și restaurant se încadrează la cota de TVA de 5%.

Cum ar trebui să se factureze de la 1 noiembrie către acești clienți în ceea ce privește cota de TVA a sucurilor sau alimentelor?

Răspuns:

Conform art. 291 alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, începând cu 1 noiembrie 2018, beneficiază de cota redusă de TVA **și serviciile de restaurant și de catering**, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea care se încadrează la codul NC 22 03 00 10;

La pct. 18 alin. (1) și (2) din norme se menționează următoarele:

- „(1) În sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, **însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora**. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile. **Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului.**
- (2) **Furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex, nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul alin. (1)”.**

Așadar, distribuția băuturilor, sucurilor, alimentelor, fără a fi însoțită de servicii conexe care să permită consumul imediat al acestor bunuri (servicii de restaurant în spațiile societății sau servicii de catering în afara localurilor, dar pe care să le presteze societatea), nu intră sub incidența cotei reduse de TVA de 5%.

În concluzie, distribuția acestor bunuri se face cu aceleași cote de TVA ca și până acum (9% sucuri și alimente și 19% băuturi alcoolice).

Ce efecte va avea pe termen scurt și mediu actuala reducere a cotei de TVA

Pentru a ne exprima o opinie cât mai obiectivă privind rezultatele benefice ale extinderii aplicării cotei reduse de TVA, nu trebuie să neglijăm analiza efectelor măsurii reducerii cotei de TVA la alimente din iunie 2015 de la 24% la 9%.

Cu toate că în anul 2015 scăderea cotei de TVA a fost de 15%, în comparație cu 4%, cât este scăderea actuală, în privința produselor/serviciilor pentru care s-a aplicat reducerea, se poate face o analiză fidelă întrucât, în ultima perioadă, tot mai multe persoane își permit accesul la serviciile hoteliere sau ale restaurantelor, acestea nemaifiind considerate servicii de lux.

Ce a fost benefic și ce a dezamăgit, ca urmare a măsurilor din anul 2015

Deși, pe termen scurt, încasările la bugetul de stat au scăzut, evaziunea fiscală nu a mai tentat atât de mult pe comercianții de produse alimentare, care au început să elibereze bonuri fiscale pentru toate produsele vândute. Astfel, s-a observat de către orice cumpărător că firmele în domeniu au început să își „albească” afacerile, încercând să scape de comerțul „la negru”.

De asemenea, prețurile de la raft au scăzut simțitor, dar nu proporțional cu reducerea cotei de TVA, diferența ducându-se în profitul respectivelor firme.

Măsura a adus efecte pozitive și datorită faptului că statul a întreprins controale mai serioase la aceste firme, urmate în multe cazuri de suspendarea temporară a activității în caz de încălcare a legii, precum și măsurii de stimulare a cumpărătorilor în ceea ce privește solicitarea de bonuri fiscale, cum ar fi cea privind loteria acestora.

Datele oficiale anunțate de Institutul Național de Statistică indicau o creștere a consumului de alimente cu 22% în iunie și cu 23,1% în iulie, față de aceleași perioade din 2014.

Ce a dezamăgit a fost faptul că măsura a fost sabotată de unii comercianți în sensul în care nu toate produsele alimentare au înregistrat scăderi ale prețurilor de vânzare, presa de la acea vreme relatând că mari lanțuri de magazine ar fi majorat prețurile la diferite alimente cu până la 30% înainte de reducerea taxei.

Contextul și așteptările reducerii actuale a cotei de taxă

Interesant este că această măsură de relaxare fiscală a intrat în vigoare de la data de 1 noiembrie, dată de la care și

contribuabilii mici au obligația să se doteze cu noile aparate de marcat electronice fiscale cu jurnal electronic. Va suplini jurnalul electronic al noilor case de marcat scăderea cotei de TVA?

Putem înțelege astfel că noile case de marcat vor înlocui o parte din munca inspectorilor pentru a scoate la suprafață evaziunea, dat fiind faptul că aceste aparate vor fi conectate la serverele ANAF, organul fiscal având astfel posibilitatea să monitorizeze online veniturile societăților.

În ceea ce privește reducerea cotei de TVA în domeniul utilizării facilităților sportive, măsura era absolut necesară, în vederea încurajării investitorilor în săli de sport, fitness, bazine de înot și altele asemenea, precum și al atragerii unui număr din ce în ce mai mare de persoane în practicarea de activități sportive, având ca efect, în timp, atât o creștere a veniturilor bugetare pe acest segment, cât și o îmbunătățire a stării de sănătate a populației.

În domeniul cazării în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, diminuarea cotei de TVA ar trebui să aducă o reducere a prețurilor și tarifelor practicate, dar și o fiscalizare mai bună a activității. Nu credem că va fi mult influențat gradul de ocupare a hotelurilor și pensiunilor în urma acestei reduceri, știut fiind faptul că atât în zona de munte, cât și la mare, acesta este unul bun (unele hoteluri ajungând la 85-90%).

Vom observa în perioada următoare efectele reducerii cotei de TVA, despre ale cărei efecte în privința reducerii prețurilor la consumatori avem dubii serioase, raportându-ne și la legea privind impozitul specific din 2016, care, cu toate că a redus sarcina fiscală a operatorilor din domeniile hoteluri, restaurante și baruri, nu a dus la o reducere a prețurilor serviciilor respective.

Referitor la diminuarea evaziunii fiscale, și aici sunt îndoieli având în vedere sentimentul de aversiune care caracterizează societatea românească atunci când vine vorba de impozite către stat. Este cunoscut faptul că majoritatea contribuabililor intenționează să plătească către stat impozite, contribuții și taxe cât mai mici, unii dintre aceștia din cauza problemelor financiare întâmpinate, alții din dorința de a-și maximiza profiturile.

În concluzie, considerăm că este o măsură bună, dar care nu va produce modificări spectaculoase nici în bugetul statului și nici în buzunarele consumatorilor beneficiari ai serviciilor respective, cunoscut fiind interesul agenților economici în a-și suplimenta profiturile sau acoperi pierderile, precum și practica reducerii de impozite din ultimii ani care nu s-a concretizat în diminuarea prețurilor la cumpărător.

Faptul că ne dorim cu toții să avem acces la servicii ieftine de cazare, să ne permitem într-o măsură mai mare să servim masa la restaurant sau să intrăm în săli de fitness fără să ne mai intereseze atât de mult prețul abonamentelor, măsurile de relaxare fiscală din luna octombrie pe linie de TVA nu pot să ne aducă deocamdată decât speranțe...



**- Iar vă contraziceți pe noul text de lege?
De ce nu așteptați normele de aplicare?**