

Caietul

An 5 • Nr. 16 • septembrie 2021

Contabilului profesionist

TOP SOLUȚII FISCALE

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

Cuprins

Regim fiscal TVA pentru promisiune de achiziție și de vânzare teren construibil	3
O.U.G. nr. 69/2020. Condiții de anulare obligații accesorii	4
Condiții pentru aplicare regim special second-hand, comerț cu autoturisme	5
Venituri dividende persoană fizică română care locuiește și lucrează în UK. Rezidență fiscală. Impozit datorat în România	7
Vânzare bunuri de organul de executare silită, înregistrări contabile	8
Activitatea de expert contabil în relația cu o societate	10
Cheltuieli cu combustibilul, asigurarea, piesele de schimb la microîntreprinderi. Tratament fiscal	11
Import bunuri, regim fiscal TVA, procedura simplificată de vămuire în alt stat membru	12
Activitate prestări servicii în altă țară. Înființare sediu permanent	14
Servicii transport pentru beneficiar din stat terț, regim fiscal TVA	15
Tratamentul fiscal al veniturilor din dividende	16
Restituire o parte din finanțare. Regim fiscal	17
Regim fiscal TVA pentru pierderi tehnologice și produse finite nevândute	18
Ajustarea negativă a bazei de impozitare a TVA, rezerva verificării ulterioare	20
Vânzare teren către persoane impozabile, neimpozabile, regim TVA	21
Livrări intracomunitare la distanță, înregistrare în fiecare stat membru sau înregistrare prin OSS	22
Achiziție autoturism din UE cu taxare inversă	23
Sistemul TVA la încasare, 90 de zile, exigibilitatea TVA colectate	24

Regim fiscal TVA pentru promisiune de achiziție și de vânzare teren construibil

PROBLEMĂ FISCALĂ

O societate (societatea A) a semnat un antecontract pentru achiziția unui teren (o promisiune de achiziție teren) pentru care a achitat suma stabilită, în baza unei facturi emise, cu taxare inversă (măsuri de simplificare aplicabile în vigoare).

Pentru dezvoltarea imobiliară ce urmează a se dezvolta pe acest teren, societatea A devine acționar la o altă societate (societatea B), cu care a încheiat o promisiune de cesiune a antecontractului de vânzare-cumpărare a terenului.

În baza acestei promisiuni, societatea A va trebui să emită o factură către societatea B.

Având în vedere că toate tranzacțiile se fac în baza unui antecontract, societatea A poate emite factura aplicând măsurile de simplificare (taxare inversă) către societatea B?

SOLUȚIE

Deși nu ați precizat, consider că terenul respectiv este construibil, caz în care se aplică, obligatoriu, regimul de taxare. În situația în care atât vânzătorul cât și cumpărătorul este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316, la cesiunea contractului de vânzare-cumpărare se aplică, obligatoriu, regimul de taxare inversă (măsuri de simplificare) reglementat în Codul fiscal prin art. 331 alin. (2) lit. g):

„(1) Prin excepție de la prevederile art. 307 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile, persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316.”

Acest regim fiscal din punctul de vedere al TVA este aplicabil și avansurilor, aspect reglementat prin Normele de aplicare a art. 331, la pct. 109 alin. (1):

„Taxarea inversă prevăzută la art. 331 din Codul fiscal reprezintă o modalitate de simplificare a plății taxei. Prin aceasta nu se efectuează nicio plată de TVA între furnizorul/prestatorul și beneficiarul unor livrări/prestări, acesta din urmă datorând, pentru operațiunile efectuate, taxa aferentă intrărilor și având posibilitatea, în principiu, să deducă respectiva taxă. **Această modalitate de simplificare a plății taxei se realizează prin emiterea de facturi în care furnizorul/prestatorul nu înscrie taxa aferentă, inclusiv pentru avansuri**, aceasta fiind calculată de beneficiar și înregistrată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factură mențiunea „taxare inversă”. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 = 4427. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.”

Promisiunea de vânzare-cumpărare, inclusiv cesiunea promisiunii de vânzare-cumpărare cu acordul primului vânzător, trebuie exprimată printr-un contract încheiat în formă autentică la notar cu obligația:

- cumpărătorului de a plăti contravaloarea bunului imobil (teren) în ratele/avansurile stabilite de comun acord, conform unui grafic;
- vânzătorului de a emite factură pentru fiecare rată încasată, tratată din punct de vedere contabil și fiscal drept un avans.

Acest contract trebuie încheiat în formă autentică deoarece promisiunea de vânzare-cumpărare trebuie înscrisă în cartea funciară, aspect reglementat prin articolul 28 alin. (1) din Legea nr. 7/1996, Legea cadastrului și a publicității imobiliare, din CAPITOLUL II „Procedura de înscriere în cartea funciară”:

„(1) Cererea de înscriere în cartea funciară se va depune la birourile teritoriale ale oficiului teritorial și va fi însoțită de **înscrisul original sau de copia legalizată** de pe acesta, prin care se constată actul sau faptul juridic a cărui înscriere se cere; copia legalizată se va păstra în mapa biroului teritorial.”

De exemplu, conform prevederilor art. 37 alin. (12) din Legea cadastrului nr. 7/1996, promitentul cumpărător poate solicita înscrierea promisiunii în cartea funciară: „**Promitentul achizitor al imobilului înscris în cartea funciară va putea cere, în temeiul înscrisului original al promisiunii de a contracta încheiate cu cel înscris în cartea funciară, înscrierea ipotecii legale asupra imobilului, pentru restituirea sumei plătite în contul acesteia.** În acest caz, ipoteca se înscrie în termenul și condițiile prevăzute de Codul civil pentru notarea promisiunii de a contracta și se radiază, din oficiu, dacă imobilul este dobândit de către promitentul achizitor ori, în cadrul vânzării silite, de către un terț care nu este ținut să răspundă de obligațiile debitorului.”

În concluzie, societatea A este obligată să aplice măsurile de simplificare (taxare inversă) la emiterea facturii pe numele societății B, dar numai în situația în care este îndeplinită condiția de la art. 331 alin. (1), conform căreia atât vânzătorul (promitentul vânzător) cât și cumpărătorul (promitentul cumpărător) sunt persoane impozabile înregistrate în regim normal în scopuri de TVA la data exigibilității TVA. În cazul unui avans, sunt aplicabile prevederile referitoare la exigibilitate, aspect reglementat prin art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” alin. (2) lit. b) din Codul fiscal:

„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”

Deci, aceleași prevederi sunt aplicabile și în situația în care se emite o factură pentru concesiunea promisiunii de vânzare-cumpărare, chiar dacă nu are loc încasarea unui avans.

Obligația emiterii măsurilor de simplificare rezultă, indirect, din prevederile pct. 109 alin. (4) din norme:

„(4) **În cazul neaplicării taxării inverse** prevăzute de lege, respectiv în situația în care furnizorul/prestatorul **emite o factură cu TVA pentru operațiunile prevăzute la art. 331 alin. (2) din Codul fiscal și nu înscrie mențiunea „taxare inversă”** în respectiva factură, iar beneficiarul deduce taxa înscrisă în factură, **acesta își pierde dreptul de deducere** pentru achiziția respectivă de bunuri sau servicii deoarece condițiile de fond privind taxarea inversă nu au fost respectate și **factura a fost întocmită în mod eronat**. Aceste prevederi se aplică și în situația în care îndreptarea respectivei erori nu este posibilă din cauza falimentului furnizorului/prestatorului.”

Răspuns oferit de:
Amelia Dumitraș, consultant fiscal

O.U.G. nr. 69/2020. Condiții de anulare obligații accesorii

PROBLEMĂ FISCALĂ

În urma unui control pentru anii 2015-2020 am primit, pe 20 august 2021, un proces-verbal în care s-au stabilit următoarele: debit – 30.000 lei, dobânzi – 23.700 lei, penalități 10.000 lei, penalități de nedeclarare – 26.000 lei.

Vă rugăm să ne indicați dacă putem beneficia de vreo scutire/micșorare la plata acestora.

SOLUȚIE

Potrivit art. IX din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 19/2021 privind unele măsuri fiscale, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul fiscal, în vigoare de la 29 martie 2021:

„(1) Dobânzile, penalitățile și toate accesoriile aferente obligațiilor bugetare principale administrate de organul fiscal central cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020 inclusiv și individualizate în decizii de impunere emise ca urmare

a unei inspecții fiscale sau verificării situației fiscale personale în derulare la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență sau începute după data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, dar nu mai târziu de 31 ianuarie 2022, indiferent de momentul la care inspecția fiscală se finalizează, se anulează dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) toate diferențele de obligații bugetare principale individualizate în decizia de impunere sunt stinse prin orice modalitate prevăzută de art. 22 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, până la termenul de plată prevăzut la art. 156 alin. (1) din aceeași lege;

b) cererea de anulare a accesoriilor se depune, sub sancțiunea decăderii, până la data de 31 ianuarie 2022 inclusiv, respectiv în termen de 90 de zile de la comunicarea deciziei de impunere dacă termenul de 90 de zile se împlinește după 31 ianuarie 2022 inclusiv.

(2) Dobânzile, penalitățile și toate accesoriile care pot fi anulate potrivit prezentului articol și care au fost stinse după data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență se restituie potrivit Legii nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare”.

Așadar, se anulează toate obligațiile accesorii aferente debitelor cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020, dacă inspecția fiscală a fost în derulare sau a început ulterior datei de 29 martie 2021 și dacă diferențele suplimentare de plată (debitele) se achită până la termenele de plată prevăzute de Codul de procedură fiscală (data de 5 sau 20 a lunii următoare, în funcție de data comunicării deciziei de impunere).

De asemenea, cererea de anulare a accesoriilor trebuie depusă până la data de 31 ianuarie 2022 inclusiv.

Răspuns oferit de:
Ionuț Jinga, consultant fiscal

Condiții pentru aplicare regim special second-hand, comerț cu autoturisme

PROBLEMĂ FISCALĂ

Societate înregistrată în scopuri de TVA în România, are ca obiect de activitate comerț cu autoturisme second-hand. În ce situații societatea aplică TVA la marja de profit, la revânzare auto second-hand și cum va întocmi factura fiscală?

Din informațiile prezentate înțeleg că societatea pe care o reprezentați este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316.

În acest caz, la revânzarea unui autoturism care nu mai este nou, vânzătorul din România trebuie să aplice regimul special second-hand reglementat în Codul fiscal prin art. 312, colectând TVA doar la marja sa de profit, dacă achiziția autoturismului s-a efectuat de la una din următoarele categorii de furnizori, așa cum se reglementează prin art. 312 alin. (2) de la lit. a) la lit. d):

„(2) Persoana impozabilă revânzătoare **va aplica regimul special** pentru livrările de bunuri second-hand, ..., **pentru care există obligația colectării taxei**, bunuri pe care le-a achiziționat din interiorul Uniunii Europene, de la unul dintre următorii furnizori:

- a) o persoană neimpozabilă;
- b) o persoană impozabilă, în măsura în care livrarea efectuată de respectiva persoană impozabilă este scutită de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. g);
- c) o întreprindere mică, în măsura în care achiziția respectivă se referă la bunuri de capital;
- d) o persoană impozabilă revânzătoare, în măsura în care livrarea de către aceasta a fost supusă taxei în regim special.”

Marja profitului este definită prin art. 312 „Regimuri speciale pentru bunurile second-hand” alin. (1) lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal „marja profitului este diferența dintre prețul de vânzare aplicat de persoana impozabilă revânzătoare și prețul de cumpărare, în care:

1. *prețul de vânzare constituie suma obținută de persoana impozabilă revânzătoare de la cumpărător sau de la un terț, inclusiv subvențiile direct legate de această tranzacție, impozitele, obligațiile de plată, taxele și alte cheltuieli, cum ar fi cele de comision, ambalare, transport și asigurare, percepute de persoana impozabilă revânzătoare cumpărătorului, cu excepția reducerilor de preț;*

2. *prețul de cumpărare reprezintă tot ce constituie suma obținută, conform definiției prețului de vânzare, de furnizor, de la persoana impozabilă revânzătoare;”.*

La încadrarea unui vehicul în categoria „second-hand” trebuie să cunoașteți faptul că delimitarea între vehicul nou și vehicul vechi se face în funcție de condițiile stabilite prin articolul 266 „Semnificația unor termeni și expresii” alineatul (3) litera b) din Codul fiscal: „*Mijloacele de transport noi la care se face referire la art. 268 alin. (3) lit. b) și la art. 294 alin. (2) lit. b) sunt cele prevăzute la lit. a) și care îndeplinesc condițiile prevăzute la lit. b), respectiv:....*

b) condițiile care trebuie îndeplinite sunt:

1. *în cazul unui vehicul terestru, acesta să nu fi fost livrat cu mai mult de 6 luni de la data intrării în funcțiune sau să nu fi efectuat deplasări care depășesc 6.000 km;”*

Astfel, pentru a fi considerat nou, un mijloc de transport auto trebuie să îndeplinească una din următoarele **două condiții alternative**:

1. să nu fi fost livrat cu mai mult de 6 luni de la data intrării în funcțiune;
2. să nu fi efectuat deplasări care depășesc 6.000 km.

În situația în care un mijloc de transport nu îndeplinește una din cele două condiții, este considerat vechi, deci second-hand.

În factura emisă, revânzătorul trebuie să înscrie regimul fiscal aplicat din punctul de vedere al TVA, obligație reglementată în art. 319 alin. (20) din Codul fiscal conform căreia: „(20) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile „regimul marjei – bunuri second-hand”,”*

În cazul aplicării regimului special second-hand, furnizorul nu trebuie să înscrie, distinct, în factura emisă suma TVA colectată, fiind obligat să înscrie mențiunea „**TVA inclusă**”.

Valoarea vânzării efectuate prin aplicarea regimului special second-hand se evidențiază în jurnalul pentru vânzări, dar și în jurnalul special, întocmit pentru aplicarea acestui regim special. În decontul de TVA cod 300 se raportează doar valoarea marjei profitului, la rândul 9, de exemplu, pentru echivalentul în lei al marjei brute, de exemplu, 500 euro x 4,8 lei/euro = 2.400 lei), din care bază de impozitare TVA 2.016,81 lei și TVA aferentă (2.400 lei x 19/119 = 383,19 lei). În factura emisă se înscrie doar valoarea de vânzare a autoturismului cu mențiunea TVA „**TVA inclusă**”, dar fără înscrierea sumei de 393,19 lei, deoarece cumpărătorul din România înregistrat în regim normal în scopuri de TVA nu are drept de deducere a sumei respective.

În declarația informativă cod 394, valoarea operațiunii se raportează cu simbolul LS, la una din următoarele secțiuni, în funcție de calitatea cumpărătorului:

- stabilit în România: persoană impozabilă (secțiunea C) sau persoană neimpozabilă (secțiunea D);
- stabilit pe teritoriul comunitar (secțiunea E) în cazul unui cumpărător persoană impozabilă nestabilă în România, stabilită în alt stat membru, neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România;
- stabilit în afara teritoriului comunitar (secțiunea F), în cazul unui cumpărător persoană impozabilă nestabilă în România sau pe teritoriul comunitar

În cazul aplicării regimului second-hand la vânzare, în declarația cod 394 se completează și informațiile de la secțiunea I „ALTE INFORMAȚII”, la următoarele puncte:

- pct. 2.1 Plaja de facturi alocate în perioada de raportare
- pct. 2.2 Număr total de facturi emise, în perioada de raportare, din plaja de facturi alocate
- pct. 6. TVA colectată aferentă marjei de profit din perioada de raportare indiferent de data la care au fost efectuate operațiunile de către persoanele impozabile care aplică regimul special pentru bunurile second-hand;
- pct. 6.2 Persoanele impozabile care aplică regimul special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, cu următoarele informații:
– preț de vânzare;