

Cuprins

Exemple de spețe rezolvate în cadrul serviciului de consultanță	2
Stock option plan. Beneficiile în acțiuni acordate salariaților unei filiale românești de către societatea mamă străină. Aspecte contabile și fiscal.....	2
Închirierea unui apartament în scop turistic. Aspecte fiscale.....	14
Vânzare clădire în regimul de taxare inversă. Tratatamentul contabil și fiscal	20
Împrumut de la asociați nerezidenți. Investiții financiare. Aspecte contabile și fiscale. Raportări BNR.....	29
Exemple de DECIZII extrase din lucrarea de bază.....	40
Cauzele C – 660/16 – Achim Kollrof și C – 661/16 – Erich Wirtl.....	40
Cauza C 17/18 – Virgil și Delia Mailat, Apcom Select	51

Exemple de spețe rezolvate în cadrul serviciului de consultanță

*Vă mulțumim în mod deosebit
pentru atenția acordată produselor noastre!*

Pentru că ne dorim să vă ajutăm să alegeți cel mai potrivit produs în activitatea dvs. contabilă, în paginile următoare puteți vedea exemple de întrebări exact așa cum sunt transmise de abonați în cadrul serviciului de consultata.

Răspunsurile conțin temeiurile legale, explicațiile și concluzia/recomandarea finală din partea specialiștilor.

Partea doua a materialului este dedicată deciziilor pronunțate în diferite spețe fiscale.

Cunoscând aceste hotărâri, puteți „întoarce” deciziile inspectorilor ANAF și să evitați astfel sancțiuni nejustificate sau chiar abuzuri.

Stock option plan. Beneficiile în acțiuni acordate salariaților unei filiale românești de către societatea mamă străină. Aspecte contabile și fiscal

Speța:

O societate străină afiliată, întocmește în luna iulie 2022 un acord ESOP (employee stock option plan) prin care decide acordarea de acțiuni cu titlu gratuit angajaților societății afiliate din România (SRL). Acordul ESOP prevede că cei 10 angajați români să primească un număr de 100.000 de acțiuni a căror valoare la bursa era de 0.3 euro/acțiune la data semnării acordului.

Atribuirea acestora se va face în tranșe (în funcție de îndeplinirea unor condiții privind cifra de afaceri a companiei din România), astfel:

- tranșa 1 (august 2023) 17% din acțiuni;
- tranșa 2 (anul 2024) 50% din acțiuni;

- tranșa 3 (anul 2025) 33% din acțiuni.

1. Care sunt înregistrările contabile care trebuie să fie efectuate în contabilitatea firmei din România și care este momentul efectuării acestora?

2. Cum și când se ajustează valoarea contabilă a beneficiilor pentru a surprinde modificările generate de plecarea unor angajați din companie până la unul dintre cele trei momente ale atribuirii sau generate de neîndeplinirea obiectivelor de performanță ale companiei românești?

3. Ce implicații sunt pentru completarea declarației 112, atât pentru anul 2022, cât și ulterior?

4. Dacă se va utiliza contul 1031, când și cum se va face închiderea acestuia, atât timp cât acțiunile aparțin unei societăți afiliate străine, iar angajații firmei din România devin acționari la firma străină? De ce ar fi necesară o majorare de capitalul social la firmă din România?

Răspuns:

Tratamentul contabil al beneficiilor acordate salariaților în instrumente de capital propriu (acțiuni), pentru societățile din România, este prevăzut de Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, la punctul 339 (ale cărei prevederi sunt preluate din IFRS 2), pe care îl cităm integral:

„(1) Beneficiile sub forma acțiunilor proprii ale entității (sau alte instrumente de capitaluri proprii), acordate angajaților sunt înregistrate distinct (contul 643 „Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii”), în contrapartidă conturilor de capitaluri proprii (1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”), la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării (dreptului – n.n.) acelor beneficii. Recunoașterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajați are loc în momentul prestării acestora.

(2) Data acordării beneficiilor reprezintă dată la care entitatea și angajații beneficiari ai respectivelor instrumente înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției, cu mențiunea că, dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioară (de exemplu, de către acționari), dată acordării beneficiilor este dată la care este obținută respectiva aprobare.

(3) Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intră în drepturi imediat, la data acordării beneficiilor, angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii și, în absența unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera că serviciile prestate în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite. În acest caz, cheltuielile aferente se înregistrează integral, la momentul respectiv, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

(4) Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intră în drepturi numai după îndeplinirea de către angajați a unei perioade specificate de servicii, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe măsură prestării serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii. Suma înregistrată drept cheltuieli va avea în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi, iar această estimare trebuie revizuită dacă informațiile ulterioare indică faptul că numărul de instrumente de capitaluri proprii preconizate a intra în drepturi este diferit față de estimările precedente, astfel încât, la data intrării în drepturi, estimarea respectivă să fie egală cu numărul de instrumente de capitaluri proprii care intră în drepturi.

(5) Prevederile prezentului punct se aplică inclusiv în cazul în care angajații primesc beneficii direct de la societatea-mamă a entității raportoare sau de la o altă societate din grup.

(6) În situația prevăzută la alin. (5), dacă tranzacția din cadrul grupului presupune angajamente de rambursare prin care entitatea plătește pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate angajaților, aceasta contabilizează acordarea instrumentelor de capitaluri proprii în mod distinct de angajamentul de rambursare din cadrul grupului.”

Funcțiunea contului 1031, conform reglementării contabile, este următoarea:

Contul 103 „Alte elemente de capitaluri proprii”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența beneficiilor acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii, precum și a diferențelor de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină și a diferențelor din evaluarea la valoarea justă a instrumentelor financiare.

Contul 1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii” este un cont de pasiv.

În creditul contului 103 „Alte elemente de capitaluri proprii” se înregistrează:

- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților (643);
- diferența favorabilă de schimb valutar, înregistrată în situațiile financiare anuale consolidate, în relație cu un element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină (765);
- creșterea valorii activelor financiare disponibile pentru vânzare, inclusă direct în capitalul propriu, în cadrul situațiilor financiare anuale consolidate (501).

În debitul contului 103 „Alte elemente de capitaluri proprii” se înregistrează:

- valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților și care majorează capitalul social (101);
- diferența nefavorabilă de schimb valutar, înregistrată în situațiile financiare anuale consolidate, în relație cu un element monetar care face parte dintr-o investiție netă a entității într-o entitate străină (665);
- ajustarea rezervei de valoare justă, ca urmare a diferențelor nefavorabile rezultate din evaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, în cadrul situațiilor financiare anuale consolidate (501).”

Așadar, din cadrul acestor prevederi, rezultă că salariații unei societăți din România pot primi acțiuni fie de la propriul angajator (societatea românească), fie de la o societate afiliată cu societatea românească (afiliată – mamă – poate să fie și din străinătate).

Explicații:

Pas 1 - primul moment: acordarea beneficiilor reprezintă dată la care salariatul obține dreptul (OK-ul) de a primi beneficiile (titlurile), dar nu are în proprietate efectiv aceste titluri; mai precis, este dată la care societatea emitentă a acestor beneficii le acordă salariaților promisiunea de a le da aceste titluri; nu este momentul la care salariații se și văd cu titlurile în proprietate;

practic, acest moment al acordării este un moment al promisiunilor, al subscrierii dreptului salariaților de a primi/al obligației firmei de a acorda aceste beneficii salariaților; dar este momentul în care se efectuează înregistrarea în contabilitatea societății angajatoare a unei cheltuieli în contrapartidă cu un cont de capital, care reprezintă sursa cheltuielii, în locul unui cont de pasiv de natura unei datorii – care, de fapt, nu se stinge (cvasi) niciodată;

Pas 2 - al doilea moment: este un așa zis moment până la care salariatul și-a îndeplinit oareșce sarcini impuse de acordul (contractul) de la pasul 1; de regulă, trebuie să treacă min. 1 an de la data acordării dreptului și dată la care salariații devin proprietarii titlurilor (intră în drepturi, își exercită opțiunea de a achiziționa efectiv titlurile, de a deveni proprietarii acestora); nu se fac înregistrări contabile;

Pas 3 – al treilea moment: este, mai degrabă, un moment al salariaților-titulari ai titlurilor (intrați, deja, în drepturi); salariații, în acest moment, decid ce doresc să facă cu titlurile dobândite efectiv la pasul 2: să le vândă – dacă obțin un preț mai bun decât cel de achiziție (de regulă, prețul de vânzare a titlurilor este, oricum, avantajor pentru salariat, deoarece le primesc gratuit; deci la orice preț ar vinde, salariații obțin profit); sau, dacă titlurile sunt acordate de către însuși angajatorul lor, salariații pot decide să devină acționari cu drepturi depline, iar angajatorul face demersurile pentru a-i include în capitalul social; se fac înregistrări privind majorarea capitalului social și introducerea salariaților în cadrul acționarilor;

Pas 4 – al patrulea moment: aparține doar societăților angajatoare din România ai căror salariați primesc dreptul de dobândi titluri de la societatea mamă și există doar dacă societatea din România are sarcina de a plăti anumite sume de bani societății mame pentru aceste tranzacții; în această situație, societatea din România va înregistra o cheltuială în contrapartidă cu un cont de pasiv, de datorie, către societatea mamă afiliată.

Atenție: acordarea dreptului de a primi acțiuni este diferită de intrarea în drepturi, de intrarea în proprietate a acțiunilor de către salariați, acțiune care are loc, de regulă, după trecerea unei perioade de cel puțin un an de la data acordării dreptului, în funcție de îndeplinirea unor cerințe, prevăzute de înțelegerea dintre părți.

În cazul precizat de dvs., pot să ipotenez următoarele:

- acordarea drepturilor (promisiunea, subscrierea) este la data înțelegerii - iulie 2022 – moment la care se efectuează înregistrarea, în contabilitatea firmei românești, a cheltuielii 643 în contrapartidă cu contul de capital 1031 (este pasul 1 de mai sus);

- apoi, are loc trecerea unor perioade de timp, între momentul acordării dreptului (al subscrierii acestui drept, din iulie 2022) și dată la care salariații intră în drepturi (devin proprietarii acțiunilor) – perioade de timp în care are loc îndeplinirea unor cerințe, care, până la urmă, țin și de salariați: să muncească pentru a realiza acele cifre de afaceri; nu se fac înregistrări contabile; este pasul 2 de mai sus;

- apoi, la finalul fiecărei perioade, dintre cele trei stipulate de dvs., are loc analiza îndeplinirii/ neîndeplinirii indicatorilor respectivi și, mai ales, dacă salariații mai sunt angajați sau nu ai firmei românești; este pasul 3 de mai sus; în mod normal, dacă toate cerințele din înțelegerea inițială sunt îndeplinite, la data fiecărei transe în parte, salariații, dacă mai sunt în firmă, devin proprietarii aceluși număr de acțiuni; nu se fac înregistrări în contabilitatea firmei românești; este momentul în care salariatul, devenit proprietar, decide ce face cu acțiunile sale: și le vinde, și le păstrează, sau dacă societatea mamă îi face acționari la ea.

Deci, conform înțelegerii din iulie 2022, cum se consideră data fiecărei transe: a acordării dreptului (a subscrierii) sau a intrării efective în drepturi de către salariați asupra acțiunilor?

Cuvântul „atribuire” utilizat de dvs., mă face să mă gândesc că ar fi, mai degrabă, dată la care salariații intră în drepturi, devin proprietarii acțiunilor, iar promisiunea făcută de firma mamă că le va da acțiuni (denumită „acordare drepturi”) este la data înțelegerii, respectiv iulie 2022.

Pentru salariați, înregistrarea în contabilitate a acordării dreptului NU reprezintă, neapărat, și împroprietărirea efectivă a lor cu acele acțiuni. Împroprietărirea salariaților cu acțiuni se face numai după trecerea unei/unor perioade de timp de la dreptul de a deveni proprietari (acțiune denumită contabil „acordare”) și intrarea în proprietate efectivă (denumită contabil „intrare în drepturi”). Doar la intrarea în drepturi salariații pot face ce doresc cu acele acțiuni.

Conform acestor prevederi contabile și a ipotezei mele, pentru întrebarea 1:

„1. Care sunt înregistrările contabile care trebuie să fie efectuate în contabilitatea firmei din România și care este momentul efectuării acestora?”

și

„2. Cum și când se ajustează valoarea contabilă a beneficiilor pentru a surprinde modificările generate de plecarea unor angajați din companie până la unul dintre cele trei momente ale atribuirii, sau generate de neîndeplinirea obiectivelor de performanță ale companiei românești?”

Deci, acordarea reprezintă, de fapt, acordarea dreptului (promisiunea) de a primi titluri.

Astfel, acordarea, conform ipotezei înțelegerii de către mine a situației dvs., se înregistrează în contabilitate la data înțelegerii – iunie 2022 (este pasul 1, prezentat mai sus).

Acum are loc subscrierea, promisiunea de a da salariaților, ulterior, după îndeplinirea unor cerințe, dreptul de proprietate asupra acțiunilor:

643 = 1031/analitic distinct, beneficii acordate de societatea mamă 100.000 acțiuni 8 0.3 euro/acțiune = 30.000 euro* curs BNR valabil la data înțelegerii.

Dacă, însă, să zicem că nu am înțeles corect, iar acordarea (promisiunea, subscrierea dreptului de a primi acțiuni) are loc, conform înțelegerii din iulie 2022, la data fiecărei tranșe, dacă și numai dacă sunt îndeplinite acele cerințe, atunci înregistrarea cheltuielii (cont 643 „Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii”) în contrapartidă cu contul de capital (1031/analitic distinct, beneficii acordate de societatea mamă) are loc la fiecare moment la care se respectă îndeplinirea cerințelor din înțelegere (practic, are loc o așa numită subscriere, o promisiune a primirii acțiunilor):

- transa 1 (august 2023) 17% din acțiuni: $643 = 1031 \ 17.000 \text{ acțiuni} * 0.3 \text{ eur/acțiune} = 5.100 \text{ euro}$;

- transa 2 (an 2024) 50% din acțiuni: $643 = 1031 \cdot 50.000 \text{ acțiuni} \cdot 0.3 \text{ eur/acțiune} = 15.000 \text{ euro}$;
- transa 3 (an 2025) 33% din acțiuni: $643 = 1031 \cdot 33.000 \cdot 0.3 \text{ eur/acțiune} = 9.900 \text{ euro}$.

Valoarea este o valoare justă a acestor titluri, fiind acordate, cel mai probabil, gratuit respectivilor salariați de către societatea mamă.

Însă, societatea din România înregistrează lunar cheltuielile cu salariile propriilor salariați, care, indiferent de promisiunile societății mame, muncesc pentru firmă din România.

Apoi:

În situația în care am ipotezat că acordarea are loc la data înțelegerii (iulie 2022, când s-a făcut nota 643 – 1031), iar data intrării în drepturi (dată la care salariații devin proprietarii acțiunilor și, deci, vor face ce doresc cu acestea) are loc la fiecare tranșă, dacă și numai dacă sunt îndeplinite acele cerințe, atunci, la fiecare această dată, în contabilitatea firmei românești nu se mai fac înregistrări contabile.

Dacă anumite cerințe nu mai sunt îndeplinite (fie nu s-a atins cifra de afaceri, fie salariatul nu mai este în unitate), atunci, la data finalizării fiecărei tranșe, în urma analizei, se face înregistrare cu minus ($643 = 1031$ cu minus număr acțiuni $\cdot 0.3 \text{ eur/acțiune}$), dacă se constată că anumite cerințe nu mai sunt îndeplinite.

Exemplu:

- dacă, după prima tranșă, un salariat nu mai este în unitate, se face nota cu minus cu numărul de acțiuni promise $\cdot 0.3 \text{ eur/acțiune}$;

sau

- dacă, după prima tranșă, cifra de afaceri nu este atinsă, atunci se decide sau, dacă este deja stipulat în înțelegere, se anulează 17% din acțiunile promise înregistrate inițial, prin aceeași notă cu minus: $643 = 1031$ cu număr acțiuni “anulate” $\cdot 0.3 \text{ euro/acțiune}$;

Și tot așa, după fiecare transă.

În cazul încetării contractului de muncă, aș recomanda ca nota cu minus să se facă la data încetării raportului de muncă, astfel încât în 1031 să fie reflectate acțiunile promise doar salariaților existenți în orice moment.

Deci, după fiecare transă, salariații subscriși și care mai sunt în unitate, și, în același timp, dacă este îndeplinită cerința privind cifra de afaceri, atunci salariații devin proprietarii de drept ai numărului respectiv de acțiuni, conform procentului fiecărei tranșe. Momentul acesta – în care salariații sunt proprietari - nu generează înregistrări contabile, salariații având drept de a vinde sau nu acțiunile respective.

Dar, în situația în care, dacă înțelegerea mea nu este corectă, așa cum am precizat mai sus, iar promisiunea acordării dreptului este și se înregistrează la data fiecărei tranșe, dacă și numai dacă sunt îndeplinite cerințele privind cifra de afaceri și salariații mai sunt în unitate, atunci, la data fiecărei tranșe, se face doar nota privind înregistrarea promisiunii, cum am arătat mai sus, dacă este cazul (adică, se poate întâmpla ca cifra de afaceri să nu fie îndeplinită sau salariații să fi plecat toți din unitate, și atunci nu se mai face nici o înregistrare privind promisiunea).

Dacă cifra de afaceri NU este îndeplinită, iar salariații promitenți mai sunt în unitate, atunci nu se face nici o notă contabilă.

Dacă toate cerințele sunt îndeplinite, în această situație (în care acordarea, subscrierea se face la fiecare transă), salariații devin proprietari abia după trecerea unei perioade de timp după împlinirea termenului celei de-a treia tranșe și, bineînțeles, dacă sunt întrunite toate condițiile: cifra de afaceri de fie îndeplinită și salariații să mai fie în unitate.

Repet: la data la care salariații intră în drepturi (devin proprietari), în societate nu se fac înregistrări contabile. Societatea operează înregistrări contabile (643 = 1031) doar la data „acordării” dreptului.

Repet: în cazul dvs., deoarece nu înțeleg foarte bine, acordarea dreptului, poate să fie în iulie 2022, la data înțelegerii, sau la data împlinirii fiecărei tranșe – dacă și numai dacă sunt îndeplinite, concomitent, cele două condiții: cifra de afaceri și salariații subscriși să mai fie în unitate.

Intrarea în drepturi (împroprietărirea salariaților cu acțiuni) are loc: fie la data fiecărei tranșe, dacă acordarea a fost făcută în iulie 2022, fie după trecerea unei alte perioade de timp, dacă acordarea a fost făcută la data fiecărei tranșe.

„3. Ce implicații sunt referitor la completarea declarației 112 atât pentru anul 2022, cât și ulterior?”

Tratamentul fiscal al cheltuielii la nivelul firmei românești și al câștigului obținut de salariat din eventuala vânzare a acțiunilor, după ce a devenit proprietar (după ce a intrat în drepturi) este cel prevăzut de codul fiscal, din care voi cita paragrafele elocvente:

„Art. 7: Definiții ale termenilor comuni:

În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlurilor VII și VIII, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

39. Stock option plan - un program inițiat în cadrul unei persoane juridice prin care se acordă angajaților, administratorilor și/sau directorilor acesteia sau ai persoanelor juridice afiliate ei, prevăzute la pct. 26 lit. c) și d), dreptul de a achiziționa la un preț preferențial sau de a primi cu titlu gratuit un număr determinat de titluri de participare, definite potrivit pct. 40, emise de entitatea respectivă.

Pentru calificarea unui program ca fiind stock option plan, programul respectiv trebuie să cuprindă o perioadă minimă de un an între momentul acordării dreptului și momentul exercitării acestuia (achiziționării titlurilor de participare);

Art. 25: Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

q) cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni. Acestea reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor;

Art. 76: Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

r) avantajele sub forma dreptului la stock options plan, la momentul acordării și la momentul exercitării acestora.”

De aici rezultă, din punct de vedere fiscal, cu impact asupra firmei românești, următoarele:

Din datele firmei precizate, constat că societatea românească este plătitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor („Plătitoare impozit pe profit: Nu”). Ca urmare, cheltuiala din contul 643 nu are influențe fiscale. Impozitul micro se calculează asupra unei baze impozabile formate din venituri contabile ajustate conform art. 53 din codul fiscal, fără ca sumele înregistrate în conturi de cheltuieli să influențeze această bază.

Din punctul de vedere al veniturilor salariale (pentru salariații care beneficiază de acțiuni gratuite emise de societatea mamă): pentru aceștia, indiferent de sursa beneficiilor sub forma acțiunilor gratuite (de la societatea mamă sau de la propriul angajator), aceste beneficii NU sunt impozabile, NU sunt avantaje de natură salarială, nici la momentul acordării dreptului (la momentul subscrierii), nici la momentul exercitării dreptului (momentul la care devin proprietari ai acțiunilor) [„atât pentru anul 2022, cât și ulterior” - nu sunt venituri impozabile].

Așadar, societatea (micro) românească nu are nici o obligație fiscală privind aceste sume (100.000 acțiuni * 0.3 eur/acțiune = 30.000 euro).

Dar, în D112, deși aceste sume sunt neimpozabile la nivelul salariatului, totuși trebuie declarate pentru fiecare salariat în parte, la următoarele secțiuni:

E.3. Date detaliate privind impozitul pe venit și unele contribuții sociale obligatorii:

8.4.5.

Avantajele sub forma dreptului la stock options plan, acordate de persoanele juridice angajaților, administratorilor și/sau directorilor acesteia sau ai persoanelor juridice afiliate acestora, cu titlu gratuit sau la un preț preferențial la momentul exercitării acestora, conform art. 76 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal.

„4. Dacă se va utiliza contul 1031, când și cum se va face închiderea acestuia, atât timp cât acțiunile aparțin unei societăți afiliate străine, iar angajații firmei din România devin acționari la firma străină? De ce ar fi necesară o majorare de capital social la firmă din România?”

Ce faceți cu contul 1031? Absolut nimic. Îl lăsați acolo. Nu sunt acțiunile dvs., NU majorați capitalul social al firmei românești, nu umblați pe acest cont. Îl trageți în balanță până când o zice societatea mamă ceva. Dar, ce poate să spună, odată ce salariații au intrat în drepturi depline (adică au devenit proprietari pe acțiunile societății mame). Oricum, contul reflectă o datorie către societatea-mamă. Deci, la o eventuală lichidare a filialei, această sumă îi va fi distribuită mamei, ca orice cont de capital.

Închirierea unui apartament în scop turistic. Aspecte fiscale

☞ Speta:

O persoană fizică deține un apartament (la Constanța) pe care dorește să îl închirieze pe timp de vară în scop turistic.

1. Ce obligații declarative și de plată are, dacă îl închiriază în anul 2023?
2. Ce obligații declarative și de plată ar avea dacă ar face un contract de închiriere cu o societate să se ocupe de închirierea lui?
3. Ce obligații declarative și de plată are dacă face un contract de închiriere pe termen lung?

☞ Răspuns:

Cadrul legal: Art 83. din Codul fiscal:

(1) Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente.

(2) Persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor din derularea unui număr mai mare de 5 contracte de închiriere la sfârșitul anului fiscal, începând cu anul fiscal următor, califica aceste venituri în categoria venituri din activități independente și le supun regulilor de stabilire a venitului net pentru această categorie. În aplicarea acestei reglementări se emite ordin al președintelui A.N.A.F.

(2 _1) Sunt considerate venituri din cedarea folosinței bunurilor și veniturile obținute de către proprietar din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, indiferent de numărul de locuințe în care sunt situate acestea.

(3) Închirierea în scop turistic de către proprietari a camerelor situate în locuințele proprietate personală, altele decât cele care constituie structuri de primire turistică, potrivit legislației specifice, reprezintă oferirea posibilității de ședere pentru o perioadă de minimum 24 de ore și maximum 30 de zile într-un an calendaristic oricărei persoane care călătorește în scop turistic în afara mediului său obișnuit de viață.

(4) Veniturile realizate din închirierea în scop turistic a unui număr de camere cuprins între unu și 5 camere inclusiv, în cursul unui an fiscal, se determină pe baza normei anuale de venit. În cazul depășirii numărului de 5 camere de închiriat în cursul aceluiași an fiscal, determinarea venitului se efectuează pe baza normei anuale de venit pentru întregul an fiscal.

(5) În cazul depășirii numărului de 5 camere de închiriat în cursul anului fiscal, începând cu anul fiscal următor determinarea venitului net se realizează în sistem real și se supune impunerii potrivit prevederilor cap. ÎI - Venituri din activități independente”.

Prin urmare, se consideră că veniturile din închirierea în scop turistic a apartamentului sunt considerate venituri din cedarea folosinței bunurilor, pentru care se aplică următoarele reguli:

Dacă apartamentul respectiv are până la 5 camere inclusiv, venitul impozabil se determină pe baza normei anuale de venit, impozitul fiind în suma de 10% din normele anuale de venit publicate pe site-ul ANAF.

Dacă apartamentul are mai mult de 5 camere începând cu anul fiscal următor determinarea venitului net se realizează în sistem real și se supune impunerii potrivit prevederilor cap. II – „Venituri din activități independente”. Pentru aceasta este nevoie să vă autorizați sub formă de PFA.

Vă mai atragem atenția asupra următoarelor reglementări de la art. 85 din Codul fiscal, cu privire la regulile privind stabilirea impozitului pe venitul determinat pe baza normei anuale de venit.

„(1) Contribuabilii care realizează venituri din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, cuprinsă între una și 5 camere inclusiv, indiferent de numărul de locuințe în care sunt situate acestea, datorează un impozit pe venitul stabilit că norma anuală de venit.

(2) Nivelul normelor anuale de venit, pe categorii de localități, în funcție de amplasamentul locuinței, se stabilește prin ordin al ministrului economiei, energiei și mediului de afaceri - turism. Ministerul Economiei, Energiei și Mediului de Afaceri - Turism transmite anual Agenției Naționale de Administrare Fiscală nivelul normelor anuale de venit, în cursul trimestrului IV, dar nu mai târziu de data de 30 noiembrie a anului anterior celui în care urmează a se aplica.

(3) Categoriile de localități în care sunt amplasate locuințele proprietate personală prevăzute la alin. (2) sunt diferențiate potrivit legislației în materie astfel:

- a) stațiuni turistice de interes național, cu excepția celor de pe litoralul Mării Negre;
- b) stațiuni turistice de interes local, cu excepția celor de pe litoralul Mării Negre;
- c) stațiuni balneare, climatice și balneoclimaterice, cu excepția celor de pe litoralul Mării Negre;
- d) localități din Delta Dunării și de pe litoralul Mării Negre;
- e) alte localități decât cele prevăzute la lit. a)-d).

(4) Normele anuale de venit prevăzute la alin. (2) se ajustează în funcție de următoarele criterii:

- a) inexistența mijloacelor de transport în comun rutiere sau feroviare;
- b) situarea locuinței în mediul rural;
- c) materialele de construcții din care sunt construite clădirile în care sunt situate camerele sunt altele decât beton sau cărămidă;
- d) lipsa cel puțin a uneia dintre următoarele utilități, de care beneficiază imobilele din care fac parte camerele închiriate prin racordare la rețeaua publică: apă, canalizare, energie electrică, gaz;
- e) grupul sanitar aferent camerei închiriate nu este pus în exclusivitate la dispoziția turiștilor;
- f) suprafața camerei închiriate în scop turistic nu depășește 15 mp.

(41) Nivelul normelor anuale de venit transmise anual de Ministerul Economiei, Energiei și Mediului de Afaceri - Turism, potrivit alin. (2), se consideră că reprezintă nivelul maxim al veniturilor ce pot fi realizate din închirierea în scop turistic a unei camere situate în locuința proprietate personală.

(42) Normele anuale de venit transmise de către Ministerul Economiei, Energiei și Mediului de Afaceri - Turism pot fi ajustate de către contribuabili prin reducerea acestora cu 30%, în situația în care sunt îndeplinite cel puțin 3 dintre criteriile prevăzute la alin. (4) lit. a) -f).

(43) Norma anuală de venit/Norma anuală de venit ajustată, după caz, se reduce astfel încât să reflecte perioada din anul calendaristic pe parcursul căreia închirierea a fost efectuată, în funcție de următoarele situații:

- a) începerea realizării de venituri din închirierea în scop turistic;
- b) încetarea realizării de venituri din închirierea în scop turistic.

Referitor la impozitul pe venit, se va depune declarația unică (D212) pentru anul 2023 (capitolul I „Date privind veniturile realizate”), secțiunea „Impozit pe venit” termenul de plată al impozitului pe venit fiind 25 mai 2024.

Contribuabilii au obligația să completeze și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai, inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor, declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice - Cap. I - Date privind veniturile realizate, prevăzută la art. 122 (art. 85 pct 4_9 din Codul fiscal).

Nu se datorează CAS (contribuția la sistemul de pensii) pentru veniturile din închiriere.

Referitor la CASS (contribuția la Asigurările de sănătate) aceasta se datorează numai dacă persoana fizică va obține venituri din închiriere mai mari decât plafonul de 6 salarii minime brute pe economie ($6 \cdot 3.000 \text{ lei} = 18.000 \text{ lei}$) și va fi în suma de 1.800 lei ($18.000 \cdot 10\%$).

Dacă veniturile sunt mai mari decât plafonul de 12 salarii minime brute pe economie, $\text{CASS} = 10\% \cdot 12 \cdot 3.000 \text{ LEI} = 3.600 \text{ lei}$.

Dacă veniturile sunt mai mari decât plafonul de 24 salarii minime brute pe economie, $\text{CASS} = 10\% \cdot 24 \cdot 3.000 \text{ LEI} = 7.200 \text{ lei}$.

Dacă se estimează că se depășește cel puțin unul din plafoanele de mai sus, se va depune D212 Cap II „Date privind veniturile estimate”, subsecțiunea „Contribuția de asigurări de sănătate estimată” și nu se mai depune la 25 mai 2024 Declarația unică Cap. I (dacă nu sunt modificări privind depășirea plafoanelor față de declarația estimativă).

Contribuabilii au obligația, pentru fiecare an fiscal, să completeze și să păstreze Fișa capacității de cazare, astfel încât să permită identificarea și controlul, de către organul fiscal competent, a informațiilor utilizate la completarea declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoane fizice (art 85 alin 4_7 din Codul fiscal).

În cazul închirierii apartamentului către o societatea comercială se aplică următorul tratament fiscal.

Potrivit art. 84 alin. 2 – 3 din Codul fiscal, în cazul veniturilor obținute din închirierea bunurilor mobile și imobile din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza chiriei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei.

Începând cu veniturile aferente anului 2023, potrivit O.G. nr. 16/2022 privind modificarea Codului fiscal, în cazul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, altele decât veniturile din arenda și din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, venitul brut reprezintă venitul impozabil.

Așadar, nu mai beneficiați de cota forfetară de cheltuieli de 40% care se deducea din venitul brut în vederea determinării impozitului de plată, astfel că impozitul va fi 10% din valoarea chiriei.

Conform pct. 50 din O.G. nr. 16/2022 privind modificarea Codului fiscal, începând cu veniturile anului 2023, contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare și cele din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, au obligația înregistrării contractului încheiat între părți, precum și a modificărilor survenite ulterior, în termen de cel mult 30 de zile de la încheierea/producerea modificării acestuia, la organul fiscal competent.

Modelul de cerere îl găsiți în Ordinul A.N.A.F. nr. 2.031/2022 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 114/2019 pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a contractelor de locațiune, precum și a modelului și conținutului formularului „Cerere de înregistrare a contractelor de locațiune”.

Potrivit art. 120 alin. 6 din Codul fiscal, contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare și din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, pentru care impunerea este finală, au obligația să completeze și să depună declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice (D 212), în termen de 30 de zile de la încheierea contractului între părți și respectiv până la data de 25 mai, inclusiv a fiecărui an, pentru contractele în curs, în cazul celor care au încheiat contractele respective în anii anteriori.

Pentru contractele în care chiria reprezintă echivalentul în lei al unei sume în valută, determinarea venitului net anual se efectuează pe baza cursului de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice.

Referitor la impozitul pe venit, se va depune declarația unică (D212) estimativă pentru anul 2023 (Capitolul II „Date privind veniturile estimate”), secțiunea „Impozit pe venit”, termenul de plată al impozitului pe venit fiind 25 mai 2024.

Nu se mai depune la 25.05.2024 D 212 Cap. I „Date privind veniturile realizate”, dacă chiria este stabilită în lei. Dacă este stabilită în valută se va depune și D212 Cap. I „Date privind veniturile realizate” până la 25 mai 2024.

Nu se datorează CAS (contribuția la sistemul de pensii).

Referitor la CASS (contribuția la asigurările de sănătate) aceasta se datorează numai dacă persoana fizică va obține venituri din închiriere mai mari decât plafonul de 6 salarii minime brute pe economie ($6 \cdot 3000 \text{ lei} = 18.000 \text{ lei}$) și va fi în suma de 1800 lei ($18.000 \text{ lei} \cdot 10\%$).

Dacă veniturile sunt mai mari decât plafonul de 12 salarii minime brute pe economie, $\text{CASS} = 10\% \cdot 12 \cdot 3000 \text{ lei} = 3.600 \text{ lei}$.

Dacă veniturile sunt mai mari decât plafonul de 24 salarii minime brute pe economie, $\text{CASS} = 10\% \cdot 24 \cdot 3000 \text{ lei} = 7.200 \text{ lei}$.

Dacă se estimează că se depășește cel puțin unul din plafoanele de mai sus, se va depune D 212 Cap. II „Date privind veniturile estimate”, subsecțiunea „Contribuția de asigurări de sănătate estimată” și nu se mai depune la 25 mai 2024 Declarația unică Cap. I (dacă nu sunt modificări privind depășirea plafoanelor față de declarația estimativă).

Pentru pct. 3 se aplică aceleași reguli ca la pct. 2, cu precizarea că se va respecta regimul fiscal conform modificărilor legislative care pot interveni pe perioada de derulare a contractului respectiv.

Vânzare clădire în regimul de taxare inversă. Tratamentul contabil și fiscal

Speța:

O societate micro deține o clădire (recepție 2011) pe care intenționează să o vândă (cu taxare inversă). În conta sunt următoarele valori: clădire 980.000 lei, teren 480.000 lei, rezervă evaluare (contul 105 pe credit) 149.500 lei, valoare amortizată clădire 240.000 lei. Amortizarea fiscală lunară este de 2.900 lei, iar cea contabilă de 2.100 lei, dar fiind micro nu s-a înregistrat nimic că diferența cu contul 105.

Se dorește să se vândă cu 2.270.000 lei (în luna august un avans și în luna octombrie contractul final de vânzare). Prin această operație se va depăși pragul CA de 1.000.000 euro și societatea va trece la impozit pe profit. Ultimă declarație 101 a firmei a fost depusă pentru perioada 01-31.01.2017, în care sunt cheltuieli cu dobânzi și diferențe de curs reportate în suma de 340.000 lei.

- 1) Vânzarea se face cu taxare inversa atât pentru avans, cât și pentru vânzarea finală (art. 331)?
- 2) Începând cu ce dată se va trece la impozit pe profit?
- 3) Impozitul pe tot anul cum se va calcula/achita? 16% pentru tot anul sau 16% doar pentru perioada de când se depășește plafonul (respectiv din octombrie - ultimul trimestru) și se scade impozitul pe venit din perioada precedentă?
- 4) Care este monografia contabilă și tratamentul fiscal?

- 5) Cum se închide contul 105 (cu sold creditor)? Care este monografia contabilă și tratamentul fiscal?
- 6) Cheltuielile cu dobânzile reportate din ultimă declarație 101 (anul 2017) se închid sau utilizez? Se pot utiliza la calculul impozitului pe profit anul 2022?

 **Răspuns:**

1. Potrivit art. 292 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal, este scutită de TVA:

„f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construibile. În sensul prezentului articol se definesc următoarele:

1. Teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;

2. Construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. Livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. O construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea înregistrată în contabilitate în cazul persoanelor impozabile care au obligativitatea de a conduce evidența contabilă și care nu aplică metoda de evaluare bazată pe cost în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară, sau valoarea stabilită printr-un raport de expertiză/evaluare, în cazul altor persoane impozabile. În cazul în care se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea acesteia și a îmbunătățirilor aferente nu pot fi determinate pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi determinate în baza unui raport de expertiză/evaluare;

Norme metodologice:

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin normele metodologice”.

Norme metodologice (pct. 55 alin. 1)

În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral:

- a) terenul pe care s-a edificat construcția urmează regimul construcției, dacă valoarea acestuia este mai mică decât valoarea construcției așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;
- b) construcția va urma regimul terenului pe care este edificată, dacă valoarea acesteia este mai mică decât valoarea terenului așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare;
- c) dacă terenul și construcția au valori egale, așa cum rezultă din raportul de expertiză/evaluare, regimul corpului funciar se stabilește în funcție de bunul imobil cu suprafața cea mai mare. Se va avea în vedere suprafața construită desfășurată a construcției.

Având în vedere aceste prevederi legale, rezultă următoarele:

1. Dacă respectiva clădire formează împreună cu terenul pe care este construită un corp funciar unic, clădirea va urma regimul fiscal al terenului, dacă din raportul de evaluare rezultă că valoarea terenului este mai mare decât valoarea clădirii, astfel că terenul fiind construibil (acest lucru va rezulta din certificatul de urbanism) nu se va aplica scutirea de TVA, ci taxarea operațiunii.

Dacă atât furnizorul, cât și cumpărătorul sunt persoane înregistrate în scopuri de TVA, se poate aplica taxarea inversă prevăzută la art. 331 alin. 2 lit. g) din Codul fiscal, fiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 331 alin. 1 CF.

Potrivit pct. 109. (1) din normele metodologice date în aplicarea art. 331 CF: „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 respectivă 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 taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă în decontul de taxă prevăzut la art. 323 din Codul fiscal.

Furnizorul/Prestatorul are obligația să înscrie pe factura 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 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.”

Așadar, dacă sunt îndeplinite condițiile de mai sus, se aplică taxarea inversă, atât la livrarea finală, cât și la factura de avans.

2. Dacă respectiva clădire formează împreună cu terenul pe care este construită un corp funciar unic, terenul va urma regimul fiscal al clădirii dacă din raportul de evaluare rezultă că valoarea terenului este mai mică decât valoarea clădirii; Clădirea fiind veche în sensul art. 292 alin. 2 lit. f) din Codul fiscal (cu excepția situației în care s-au efectuat modernizări/transformări de minimum 50% din valoarea clădirii), se va aplica scutirea de TVA.

Potrivit art. 292 alin. 3 din Codul fiscal se poate opta pentru taxarea operațiunii (depunând o notificare la organul fiscal) și dacă atât furnizorul cât și cumpărătorul sunt persoane înregistrate în scopuri de TVA, se poate aplica taxarea inversă prevăzută la art. 331 alin. 2 lit. g) din Codul fiscal, fiind îndeplinită condiția prevăzută la art. 331 alin. 1 CF.

Așadar, dacă sunt îndeplinite condițiile de mai sus, se aplică taxarea inversă atât la livrarea finală cât și la factura de avans.

Potrivit art. 52 Cod fiscal - Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microintreprinderii în cursul anului

„(1) Dacă în cursul unui an fiscal o microintreprindere realizează venituri mai mari de 1.000.000 euro, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit această limită.

(2) Limita fiscală prevăzută la alin. (1) se verifică pe baza veniturilor înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la încheierea exercițiului financiar precedent.

(3) Calculul și plata impozitului pe profit de către microintreprinderile care se încadrează în prevederile alin. (1) se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.”

Așadar, dacă în cursul anului 2022 se depășește plafonul de 1.000.000 euro, societatea va trece la impozitul pe profit începând cu trimestrul în care a fost depășit acest plafon.

Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv (deci, nu se calculează cumulativ de la începutul anului).

3. Calculul impozitului pe profit pe anul 2022 se va efectua prin aplicarea cotei de 16% la rezultatul fiscal, calculat luând în considerare numai veniturile și cheltuielile înregistrate începând cu trimestrul în care a fost depășit plafonul (ex: oct, nov, dec), nefiind afectat de impozitul pe venit declarat și plătit în trimestrele anterioare.

4. Monografie contabilă vânzare clădire **în regim de taxare inversă:**

Emitere factura de avans:

461	=	419
„Debitori diverși”		„Clienți - creditorii”

Încasare avans:

5121	=	461
„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”

Vânzare clădire și teren aferent (taxare inversă):

Suma cu semnul minus (storno avans)

461	=	419
„Debitori diverși”		„Clienți - creditori”

461	=	7583
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”

Scoatere din evidență clădire:

%	=	212
		„Construcții”
2812		
„Amortizarea construcțiilor”		
6583		
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		

Scoatere din evidență teren:

6583	=	2111
		„Terenuri”

„Cheltuieli privind activele
cedate și alte operațiuni de
capital”

Cheltuielile înregistrate în contul 6583 sunt integral deductibile, iar veniturile înregistrate în contul 7583 sunt impozabile.

5. Potrivit punctului 109 alineatul (1) și (2) din O.M.F.P. nr. 1.812/2014 surplusul din reevaluare inclus în rezervă din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”), atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat. (2) În sensul prezentelor reglementări, câștigul se consideră realizat la scoaterea din evidență a activului pentru care s-a constituit rezervă din reevaluare.

Cu toate acestea, o parte din câștig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

Conform funcțiunii contului 105 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 înregistrarea contabilă la vânzarea clădirii este 105 = 1175.

Din punct de vedere fiscal, se aplică prevederile art. 26 alin 5 și 6 din Codul fiscal:

„(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă, inclusiv rezervă legală, se include în rezultatul fiscal, ca venituri impozabile sau elemente similare veniturilor, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării sub orice formă, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv.

Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, sub orice formă, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezerva.”

(6) Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz.

Prin urmare, rezervele din reevaluarea clădirii se impozitează la momentul scoaterii din evidență a activului, ca elemente similare veniturilor (D101).

6. Potrivit art. 402 din Codul fiscal - Reguli privind limitarea deductibilității dobânzii și a /altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic

„(1) În sensul prezentului articol, diferența dintre costurile excedentare ale îndatorării, astfel cum sunt definite potrivit art. 401 pct. 2, și plafonul deductibil prevăzut la alin. (4) este dedusă limitat în perioada fiscală în care este suportată, până la nivelul a 30% din baza de calcul stabilită conform algoritmului prevăzut la alin. (2).

(2) Baza de calcul utilizată pentru stabilirea costurilor excedentare ale îndatorării, deductibile la calculul rezultatului fiscal, o reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, în perioada fiscală de referință, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adăugă cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală, determinate potrivit art. 28.

(4) Contribuabilul are dreptul de a deduce, într-o perioadă fiscală, costurile excedentare ale îndatorării până la plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 1.000.000 euro calculat la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a trimestrului/anului fiscal, după caz.

(7) Costurile excedentare ale îndatorării care nu pot fi deduse în perioada fiscală de calcul în conformitate cu alin. (1) se reportează, fără limită de timp, în anii fiscali următori în aceleași condiții de deducere, conform prezentului articol”.

Așadar, nu există o limită de timp în care pot fi deduse costurile excedentare ale îndatorării reportate (care nu au putut fi deduse în perioada fiscală de calcul), însă se vor deduce după aceleași reguli prevăzute la art. 40_2 din Codul fiscal.

Împrumut de la asociați nerezidenți. Investiții financiare. Aspecte contabile și fiscale. Raportări BNR

Speță:

O societate comercială pe acțiuni, ai cărei acționari sunt nerezidenți din Turcia, microîntreprindere, își deschide conturi în Elveția, atât în euro, cât și în USD.

Acționarii nerezidenți din Turcia, în baza unor contracte de împrumut pe termen scurt, transferă din conturile personale în conturile deschise la banca din Elveția, sume de bani pe care, conform contractelor de împrumut, le vor utiliza în vederea dezvoltării proiectelor imobiliare din România (acesta este domeniul de activitate al societății - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale).

Până în momentul demarării proiectelor imobiliare, acești bani vor fi investiți în fonduri de investii, SWAP etc.

1. Pentru această activitate de investire în fonduri de investiții este necesar ca societatea să aibă un cod CAEN autorizat la Registrul Comerțului? Dacă da, care este acel cod CAEN?

2. Ce implicații fiscale sunt pentru societate?

3. Având în vedere cele menționate mai sus, din perspectiva legislației privind spălarea banilor, există vreo obligație atât pentru societate, cât și pentru societatea care îi ține evidența contabilă?

4. Este necesară raportarea la BNR, având în vedere că este vorba despre contracte de împrumut pe termen scurt?

5. Care este monografia contabilă?

Răspuns:

1./3. Întrucât realizați investiții în titlu de plasament în scopul obținerii de profit, în numele societății dvs. este potrivită adăugarea și activarea codului CAEN 6499.

Cod CAEN 6499 - Alte intermediari financiare n.c.a.

Această clasă include:

- a) alte servicii de intermediari financiare, care sunt legate în principal de distribuirea fondurilor, altele decât cele care fac obiectul împrumuturilor:
- activități de factoring;
 - consemnarea/scrierea schimburilor, opțiunilor și a altor aranjamente de limitare a riscurilor;
 - activități ale firmelor de reglementări testamentare;
 - activități de investiții pe cont propriu, cum ar fi societăți pe acțiuni, cluburi de investiții, etc.

Această clasă exclude:

- leasing-ul financiar, vezi cod CAEN 6491;
- gestionarea portofoliilor în contul terților, vezi cod CAEN 6612;
- comercializarea, creditarea și închirierea de proprietăți imobiliare, vezi diviziunea 68;
- activități de colectare a polițelor fără cumpărarea datoriei, vezi cod CAEN 8291;
- acordare de credite de către asociații de persoane (patronale, profesionale, etc.), vezi cod CAEN 9499.

Având în vedere cele menționate mai sus, din perspectiva legislației privind spălarea banilor, există vreo obligație atât pentru societate, cât și pentru societatea care îi ține evidența contabilă?

Obligații speciale din perspectiva Legii nr. 129 nu sunt, rămân însă obligațiile clasice, valabile pentru toate tipurile de societăți:

Conform prevederilor art. 24 al. (1) din Legea nr. 129 din 11 iulie 2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, se instituie o obligație legală la nivelul fiecărei companii în calitate de entitate raportoare.

Astfel, persoanele prevăzute la art. 5 lit. i) au obligațiile legale (de raportare numerar, de identificare a clienței, de întocmire norme și politici interne etc.) cu privire la respectivele operațiuni, fără a desemna o persoană în relația cu O.N.P.C.S.B., din momentul efectuării tranzacțiilor în numerar, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro, indiferent dacă tranzacția se execută printr-o singură operațiune sau mai multe operațiuni care au o legătură între ele.

Corespunzător naturii și volumului activității desfășurate și având în vedere reglementările, cerințele prudențiale și instrucțiunile sectoriale emise de autoritățile competente în aplicarea prevederilor art. 1 alin. (4), entitățile raportoare stabilesc politici și norme interne, mecanisme de control intern și proceduri de administrare a riscurilor de spălare a banilor și de finanțare a terorismului, care includ cel puțin următoarele elemente:

- a) măsuri aplicabile în materie de cunoaștere a clienței;
- b) măsuri aplicabile în materie de raportare, păstrare a evidențelor și a tuturor documentelor conform cerințelor din prezenta lege și de furnizare promptă a datelor la solicitarea autorităților competente;
- c) măsuri aplicabile în materie de control intern, evaluare și gestionare a riscurilor, managementul de conformitate și comunicare;
- d) măsuri aplicabile în materie de protecție a personalului propriu implicat în procesul de aplicare a acestor politici, împotriva oricăror amenințări ori acțiuni ostile sau discriminatorii;
- e) instruirea și evaluarea periodică a angajaților.

Ca urmare a obligativității instituirii unor politici și norme interne, mecanisme de control intern și proceduri de administrare a riscurilor de spălare a banilor și de finanțare a terorismului, e necesar de urmărit aspectele cu privire la evaluarea riscurilor posibile ce pot apărea în relația cu partenerii contractuali, în derularea tranzacțiilor unei companii în general, eliminând astfel riscul de a fi sancționați și de a întreprinde cele necesare conformării legale și pe această zonă a prevenirii și combaterii spălării banilor sau a finanțării în vreun fel a unor acte de terorism.

Potrivit prevederilor Legii nr. 129/2019, în funcție de dimensiunea și natura activității, entitățile raportoare au obligația de a asigura o funcție de audit independent în scopul testării politicilor, normelor interne, mecanismelor și procedurilor prevăzute de lege. Normele de aplicare determină în mod concret criteriile valorice în funcție de care această obligație devine aplicabilă unei entități raportoare.

Conform normelor de aplicare, entitățile raportoare au obligația de a asigura o funcție de audit independent atunci când, în ultimul exercițiu financiar încheiat, depășesc cel puțin două dintre următoarele criterii:

- total active: 16.000.000 lei (anterior pragul fixat era de 5.000.000 lei);
- total cifra de afaceri netă: 32.000.000 lei (anterior pragul fixat era de 10.000.000 lei);
- numărul mediu de salariați: 50 (anterior pragul fixat era de 30 de salariați).

Auditarea acestor proceduri nu este deci, obligatorie pentru companiile cu cifra de afaceri sub 32.000.000 lei și prin urmare, companiile pot organiza intern, activității de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, prin aplicarea de proceduri proprii.

Pentru realizarea scopului principal de prevenire a spălării banilor este necesară fixarea unor proceduri cu aplicabilitate internă la nivelul oricărei companii ce îndeplinește calitatea de entitate raportoare cu privire derularea următoarelor acțiuni:

- a. aplicarea măsurilor de cunoaștere a clientelei;
- b. identificarea și raportarea tranzacțiilor suspecte;
- c. identificarea și raportarea tranzacțiilor care nu prezintă risc de suspiciune;
- d. declararea beneficiarului real la O.N.R.C.

Așadar, orice entitate raportoare trebuie să definească intern anumite proceduri în spiritul Legii nr. 129, iar scopul constă în a raporta imediat la O.N.P.C.S.B. existența unor situații în care:

- a) bunurile provin din săvârșirea de infracțiuni sau au legătură cu finanțarea terorismului; sau

- b) persoană sau împuternicitul/reprezentantul/mandatarul acesteia nu este cine pretinde a fi; sau
- c) informațiile pe care entitatea raportoare le deține pot folosi pentru impunerea prevederilor prezentei legi; sau
- d) în orice alte situații sau cu privire la elemente care sunt de natură să ridice suspiciuni referitoare la caracterul, scopul economic sau motivația tranzacției, cum ar fi existența unor anomalii față de profilul clientului, precum și atunci când există indicii ca datele deținute despre client ori beneficiarul real nu sunt reale sau de actualitate, iar clientul refuză să le actualizeze ori oferă explicații care nu sunt plauzibile.

Entități raportoare conform art. 5 al. (1):

i) alte entități și persoane fizice care comercializează, în calitate de profesioniști, bunuri sau prestează servicii, în măsura în care efectuează tranzacții în numerar a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro, indiferent dacă tranzacția se execută printr-o singură operațiune sau prin mai multe operațiuni care au o legătură între ele.

Totuși, societățile care nu depășesc plafonul în numerar de 10000 de euro, într-o singură tranzacție sau prin tranzacții legate, nu trebuie să piardă din vedere celelalte obligații de raportare către ONPCSB, a tranzacțiilor suspecte, a celor cu risc de suspiciune de îndată ce au luat cunoștință de asemenea evenimente.

Celelalte obligații de raportare sunt menționate la art. 6:

Art. 6 - (1) Entitățile raportoare prevăzute la art. 5 sunt obligate să transmită un raport pentru tranzacții suspecte exclusiv Oficiului dacă acestea cunosc, suspectează sau au motive rezonabile să suspecteze că:

- a) bunurile provin din săvârșirea de infracțiuni sau au legătură cu finanțarea terorismului; sau
- b) persoană sau împuternicitul/reprezentantul/mandatarul acesteia nu este cine pretinde a fi; sau

- c) informațiile pe care entitatea raportoare le deține pot folosi pentru impunerea prevederilor prezentei legi; sau
- d) în orice alte situații sau cu privire la elemente care sunt de natură să ridice suspiciuni referitoare la caracterul, scopul economic sau motivația tranzacției, cum ar fi existența unor anomalii față de profilul clientului, precum și atunci când există indici că datele deținute despre client ori beneficiarul real nu sunt reale sau de actualitate, iar clientul refuză să le actualizeze, ori oferă explicații care nu sunt plauzibile.

Identificarea și raportarea tranzacțiilor care nu prezintă risc de suspiciune, spre exemplu (art. 7 Legea nr. 129/2019) se referă la:

(1) Obligația de a raporta către Oficiu tranzacțiile cu sume în numerar, în lei sau în valută, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro.

(2) În situația în care tranzacțiile prevăzute la alin. (1) sunt derulate prin intermediul unei instituții de credit sau financiare, obligația de raportare revine acesteia, cu excepția operațiunilor din activitatea de remitere de bani care vor fi raportate conform alin. (5).

(3) Instituțiile de credit și instituțiile financiare definite conform prezentei legi vor transmite rapoarte on-line privind transferurile externe în și din conturi, în lei sau în valută, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 15.000 euro.

2./4./5. Din punct de vedere contabil, investițiile pe termen scurt sunt reglementate în secțiunea 4.5.3. Investiții pe termen scurt din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

În categoria investițiilor pe termen scurt sunt cuprinse acțiunile deținute la entitățile afiliate și alte investiții pe termen scurt.

Alte investiții pe termen scurt reprezintă obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt.

La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

Pentru deprecierea investițiilor deținute ca active circulante, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se recunosc ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor.

La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare înregistrate se suplimentează, se diminuează sau se anulează, după caz. La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierdere de valoare se anulează.

Pct. 78 din reglementările de mai sus menționate stabilește că, în cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare.

În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt, care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, precum și al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achiziție include și costurile direct atribuibile achiziției lor (de exemplu, costuri legate de onorarii plătite avocaților, evaluatorilor).

Conform pct. 91, titlurile pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată, se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Înregistrări contabile:

Achiziție valori mobiliare:

508	=	5121
„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”		„Conturi la bănci în lei”

sau

508	=	5092
„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”		„Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt”

și

5092	=	5121
„Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt”		„Conturi la bănci în lei”

622	=	401
„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”		„Furnizori”

628	=	401
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”

Vânzarea la un preț mai mare decât cel de cumpărare:

5121	=	%
„Conturi la bănci în lei”		
		508

		„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”
		7642
		„Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate”

Vânzarea la un preț mai mic decât prețul de cumpărare:

	%	=	508
			„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”
	5121		
	„Conturi la bănci în lei”		
	6642		
	„Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate”		

La ieșirea din gestiune a investițiilor pe termen scurt, cu excepția depozitelor bancare pe termen scurt, acestea se evaluează și înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode:

- a) metoda primul intrat - primul ieșit - FIFO;
- b) metoda costului mediu ponderat - CMP;
- c) metoda ultimul intrat - primul ieșit - LIFO.

Împrumuturile de la asociați se înregistrează cu ajutorul contului 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților”.

Baza impozabilă asupra căreia se aplică cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor este reprezentată de totalul veniturilor trimestriale care sunt înregistrate în creditul conturilor din clasa a 7-a „Conturi de venituri”, potrivit reglementarilor contabile aplicabile, din care se scad categoriile de venituri menționate la art. 53 alin. (1) și se adaugă elementele menționate la art. 53 alin. (2) din Codul fiscal.

Este necesară raportarea la BNR, având în vedere că este vorba despre contracte de împrumut pe termen scurt?

Art. 65 din Regulament BNR nr. 4/2014 cu modificările ulterioare stabilește:

„(1) Persoanele juridice și fizice rezidente care au încheiat contracte cu nerezidenți pentru operațiuni valutare de capital de natura datoriei private externe pe termen mediu și lung au obligația să notifice operațiunile respective prin transmiterea la Banca Națională a României - Direcția statistică a formularului F1 «Notificare la Banca Națională a României», prevăzut în anexa nr. VI. 1, și a formularului F2 «Scadențarul tragerilor, al rambursărilor de capital și al plăților de dobândă și comisioane», prevăzut în anexa nr. VI.2, în termen de 30 de zile de la data încheierii contractului.

Obligația notificării revine și persoanelor juridice și fizice rezidente care au încheiat contracte cu nerezidenți pentru operațiuni valutare de capital de natura datoriei private externe pe termen de cel mult un an și care au prelungit cu mai mult de un an valabilitatea contractului.

(2) Persoanele juridice și fizice rezidente care, potrivit alin. (1), au notificat operațiuni valutare de capital au în continuare obligația notificării la Banca Națională a României - Direcția statistică a schimbării sediului social, rezilierii contractului și a modificării, față de notificarea inițială, a creditorului, a debitorului și a valorii creditului, pe toată durata derulării operațiunii notificate, prin transmiterea, în termen de 15 zile, a unui formular F1 completat în mod corespunzător. Schimbarea de debitor se notifică de către debitorul cedent, noul debitor preluând în continuare obligațiile de notificare sau de raportare în legătură cu angajamentul extern respectiv.

(3) Pentru elaborarea de statistici privind datoria privată externă a României, instituțiile de credit (bănci, sucursale ale băncilor străine, case centrale ale cooperativelor de credit) au obligația să transmită trimestrial la Banca Națională a României - Direcția statistică, până în data de 15 a

lunii următoare încheierii trimestrului, în format electronic, situația clienților rezidenți care derulează operațiuni de această natură fără a avea număr alocat din Registrul datoriei private externe, identificator statistic atribuit de Banca Națională a României în baza notificării conform alin. (1) (situație prevăzută în anexa nr. VI.4).

Potrivit art. 64, constituie operațiuni valutare de capital de natura datoriei private externe pe termen mediu și lung, dacă nu sunt operațiuni de natura datoriei publice externe, următoarele operațiuni:

a) credite și împrumuturi financiare cu termen mai mare de un an, primite de rezidenți de la nerezidenți, constând în finanțări rambursabile pe baza contractuală, cum ar fi creditul/împrumutul financiar standard, creditul sindicalizat, linia de finanțare, operațiunile de leasing financiar, creditul ipotecar și de consum și altele asimilate acestora;

b) credite legate de comerțul internațional, cu termen mai mare de un an, primite de rezidenți de la nerezidenți, respectiv credite contractate în cadrul operațiunilor de comerț internațional cu bunuri și servicii, inclusiv efectuarea plăților în rate, pe faze de execuție, la solicitarea furnizorilor de bunuri și servicii sau efectuarea plăților la un anumit termen de la livrarea bunului/prestarea serviciului, indiferent dacă s-au emis sau nu efecte de comerț, rescadentarea unor astfel de plăți, precum și finanțarea unor astfel de credite de către un terț;

c) tranzacționarea primară a titlurilor de credit cu scadența la emisiune mai mare de un an (obligațiuni și alte instrumente financiare cu venit fix) emise de rezidenți pe o piață de capital și achiziționate de nerezidenți.

Astfel, dacă împrumuturile sunt pe termen mai mic de un an și nu sunt prelungite în condițiile menționate la art. 65, acestea nu se raportează către BNR.

Exemple de DECIZII extrase din lucrarea de bază

Cauzele C – 660/16 – Achim Kollrof și C – 661/16 – Erich Wirtl

Utilitatea speței

Atunci când o societate plătește un avans către un furnizor, aferent achiziției unui bun pentru care sunt cunoscute toate elementele viitoarei livrări (denumire, caracteristici, preț, etc.) și nu există dubii în ceea ce privește livrarea respectivului produs, **nu poate fi refuzat cumpărătorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din factura de avans.**

Împrejurarea că data livrării bunului nu este cunoscută cu precizie la momentul plății avansului nu permite să se concluzioneze că elementele pertinente ale faptului generator, și anume ale viitoarei livrări, nu sunt cunoscute. În plus, lipsa acestei precizări nu este de natură, prin ea însăși, să pună în discuție certitudinea acestei livrări.

În schimb, va fi îngădit dreptul de deducere a TVA, în situația în care se constată că, la momentul plății avansului, cumpărătorul știa sau nu putea în mod rezonabil să ignore că această livrare era incertă, dar aceste concluzii trebuie să rezulte în raport cu elemente obiective și să fie demonstrate clar de către autoritatea fiscală.

De asemenea, C.J.U.E. nu se opune unei legislații fiscale naționale care să condiționeze regularizarea TVA aferente plății unui avans de restituirea respectivului avans de către furnizor.

Sunt aspecte foarte importante clarificate de C.J.U.E., prin care se preîntâmpină apariția unor abuzuri în zona deducerii TVA de către cumpărători, pentru facturile de avans plătite furnizorilor, pe motiv că livrarea bunurilor nu s-a mai produs, fără să se demonstreze în mod obiectiv, însă, că respectivii cumpărători știau de acest lucru încă de la momentul plății avansurilor.

În Codul nostru fiscal, exigibilitatea TVA (data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata taxei) intervine la data la care are loc faptul generator (livrarea de bunuri/prestarea de servicii).

Prin excepție, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator sau la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Trebuie să mai reținem faptul că, în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA, trebuie să existe o factură legal întocmită și că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau a celorlalte operațiuni cu drept de deducere prevăzute la art. 297 din Legea Fiscală.

Scurtă descriere a celor două cauze

Cererile către C.J.U.E. au fost formulate în cadrul unor litigii între domnul Achim Kollrof, pe de-o parte, și Administrația Fiscală competentă din Germania, pe de altă parte, și domnul Erich Wirtl, pe de-o parte, și Administrația Fiscală competentă din Germania, pe de altă parte, în legătură cu refuzul organelor fiscale de a acorda societăților deținute de către aceștia, deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte și aferente avansurilor plătite pentru livrarea unor centrale termice de cogenerare care, în cele din urmă, nu au fost livrate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Articolul 63 din Directiva 2006/112 prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

Articolul 65 din această directivă prevede:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA devine exigibilă la încasarea plății și la suma încasată.”

Potrivit articolului 90 alineatul (1) din directiva menționată:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.”

Articolul 167 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

Articolul 168 din Directiva 2006/112 prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

Articolul 178 din această directivă este formulat după cum urmează:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 literă (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu dispozițiile titlului XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[...]”

Articolul 184 din directivă menționată are următorul cuprins:

„Deducerea inițială este regularizată atunci când este mai mare sau mai mică decât cea la care are dreptul persoana impozabilă.”

Articolul 185 din aceeași directivă prevede:

„(1) Regularizarea se efectuează în special atunci când, după întocmirea declarației privind TVA, apar modificări ale factorilor utilizați la stabilirea sumei de dedus, de exemplu atunci când se anulează cumpărări sau se obțin reduceri de preț.

(2) Prin derogare de la alineatul (1), nu se efectuează regularizări în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul distrugerii, pierderii sau furtului

demonstrate sau confirmate în mod corespunzător sau în cazul bunurilor preluate pentru oferirea de cadouri de mică valoare sau de eșantioane, în conformitate cu articolul 16.

Cu toate acestea, în cazul operațiunilor rămase total sau parțial neachitate sau în cazul furtului, statele membre pot solicita efectuarea regularizării.”

Articolul 186 din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre stabilesc normele de aplicare a articolelor 184 și 185.”

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C – 660/16

La 10 aprilie 2010, domnul Kollrof a comandat livrarea unei centrale termice de cogenerare de la G-GmbH (denumită în continuare „GA”). GA a confirmat comanda la 12 aprilie 2010 și a emis, pentru obiectul livrării, o factură pentru un avans în cuantum de 30.000 de euro în care a menționat separat cuantumul TVA datorată, și anume 5.700 de euro.

Domnul Kollrof a declarat concomitent, în vederea înmatriculării, o activitate profesională de producere a energiei alternative și a virat către GA avansul solicitat la 19 aprilie 2010. La 15 iulie 2010, GA a emis o a doua factură de avans în care s-a făcut referire la plata din 19 aprilie 2010. Termenul de livrare nu fusese încă stabilit.

Instalația nu a fost livrată. S-a deschis o procedură de insolvență față de GA, apoi închisă pentru lipsa activelor.

Persoanele care au acționat pentru întreprinderea GA au fost condamnate penal, cu privire la 88 de capete de acuzare, pentru înșelăciune comercială și pentru asociere în vederea săvârșirii unor fraude, precum și pentru bancrută frauduloasă săvârșită cu intenție în detrimentul cumpărătorilor centralelor termice de cogenerare. În schimb, nu reiese din decizia de trimitere că s-ar fi săvârșit și evaziune fiscală.

Domnul Kollrof a invocat, pentru exercițiul fiscal 2010, dreptul de deducere a TVA aferentă intrărilor corespunzătoare avansului pe care îl plățise.

Administrația fiscală din Dechau i-a refuzat dreptul la această deducere, decizie împotriva căreia domnul Kollrof a formulat o contestație care a fost respinsă, apoi o acțiune la Tribunalul Fiscal din München, Germania.

Instanța a admis această acțiune. Hotărârea pronunțată în primă instanță a făcut obiectul unui recurs cu care a fost sesizată Camera a cincea a instanței de trimitere, (Curtea Federală Fiscală, Germania).

Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) *Cerințele privind certitudinea executării unei prestații, care este condiția pentru deducerea TVA aferentă unei plăți în avans, în temeiul Hotărârii din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), [...] trebuie determinate în mod pur obiectiv sau trebuie determinate din punctul de vedere al persoanei impozabile care plătește în avans, pe baza împrejurărilor pe care aceasta putea să le cunoască?*

2) *Luând în considerare faptul că, potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă, precum și competențele de reglementare care revin statelor membre în temeiul articolului 185 alineatul (2) al doilea paragraf și al articolului 186 din această directivă, sunt acestea din urmă abilitate să condiționeze atât regularizarea taxei, cât și regularizarea deducerii de restituirea avansului plătit?*

3) *Administrația Fiscală competentă în privința persoanei impozabile care a plătit avansul trebuie să restituie acesteia taxa atunci când aceasta din urmă nu poate obține restituirea avansului de la beneficiarul acestui avans? În cazul unui răspuns afirmativ, această restituire trebuie să se realizeze în cadrul procedurii de stabilire a obligației fiscale sau este suficientă în acest sens o procedură în echitate distinctă?”*

Cauza C – 661/16

În vederea exercitării unei activități profesionale de producere a electricității, domnul Wirtl a comandat la 3 august 2010 de la Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (denumită în continuare „GB”) o centrală termică de cogenerare la prețul de 30.000 de euro plus 5.700 de euro cu titlu de TVA, a cărei livrare a fost preconizată la 14 săptămâni după primirea acestor sume. Domnul Wirtl a plătit, printr-un virament bancar din 27 august 2010, avansul de 35.700 de euro care a fost solicitat la 6 august 2010 și a primit de la GB o factură privind livrarea unei centrale termice de cogenerare datată 28 august 2010.

La 25 octombrie 2010, domnul Wirtl a depus o declarație provizorie privind TVA pentru luna august 2010 prin care a solicitat deducerea a 5.700 de euro ca urmare a achiziționării acestei centrale termice de cogenerare. De asemenea, a indicat Administrației Fiscale din Göppingen că intenționa să închirieze acest bun către GB.

Centrala termică de cogenerare menționată nu a fost însă livrată niciodată. O procedură de insolvență a fost deschisă împotriva GB în cursul anului 2011 și unsprezece inculpați care au lucrat în cadrul grupului GB au fost condamnați penal, cu privire la 88 de capete de acuzare, pentru înșelăciune comercială și pentru asociere în vederea săvârșirii unei fraude.

Administrația Fiscală din Göppingen a respins declarația anuală privind TVA pentru anul fiscal 2010 prin care domnul Wirtl a dedus 5.700 de euro cu titlu de taxă achitată în amonte în contextul plății în avans a centralei termice de cogenerare vândute de GB.

Contestația formulată de domnul Wirtl împotriva acestei decizii a fost respinsă, dar Tribunalul Fiscal din Germania a admis acțiunea împotriva acestei decizii de respingere prin hotărârea din 19 septembrie 2014.

Curtea Federală Fiscală, sesizată cu recurs împotriva acestei hotărâri apreciază că, criteriul legat de caracterul cert al realizării faptului generator trebuie să fie interpretat în mod obiectiv.

Astfel, exigibilitatea taxei datorate de beneficiarul avansului față de bugetul de stat nu poate depinde, în principiu, de ceea ce debitorul avansului știa sau nu putea ignora.

Curtea Federală Fiscală a hotărât, însă, să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În temeiul punctului 39 prima teză din Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), deducerea taxei aferente intrărilor corespunzătoare unei plăți în avans nu se aplică atunci când realizarea faptului generator este incertă la momentul la care se plătește avansul. Acest aspect trebuie apreciat având în vedere situația de fapt obiectivă sau punctul de vedere obiectivizat al persoanei impozabile care plătește avansul?

2) Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, dispozitiv și punctul 58), trebuie interpretată în sensul că, potrivit dreptului Uniunii, regularizarea deducerii realizate de persoana impozabilă în temeiul unei facturi pentru plata unui avans privind livrarea de bunuri nu este condiționată de restituirea avansului plătit, în cazul în care livrarea nu este efectuată în final?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea precedentă, articolul 186 din Directiva 2006/112, care permite statelor membre să stabilească normele de aplicare a regularizării prevăzute la articolul 185 din această directivă, abilitază un stat membru, și anume Republica Federală Germania, să prevadă în legislația sa națională că doar prin restituirea avansului poate avea loc o diminuare a bazei de impozitare și, în consecință, că TVA datorată în aval și deducerea TVA aferentă intrărilor se regularizează concomitent și potrivit aceluiași condiții?”.

Analiza C.J.U.E.

Prin intermediul primelor întrebări adresate în cauzele C – 660/16 și C – 661/16, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 65 și 167 din Directiva 2006/112 privind condițiile de deducere a TVA aferentă plății unui avans trebuie să fie interpretate într-un mod pur obiectiv sau în funcție de informațiile de care persoana impozabilă care a plătit avansul avea sau trebuia să aibă cunoștință, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, în care livrarea bunurilor respective nu a fost efectuată din cauza faptelor care au condus la condamnarea pentru înșelăciune a persoanelor care lucrau pentru furnizori.

Este necesar să se amintească faptul că, potrivit articolului 167 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere a TVA achitată în amonte ia naștere în momentul în care taxa devine exigibilă.

În temeiul articolului 63 din această directivă, intervine faptul generator al TVA și acesta devine exigibil în momentul în care este efectuată livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Totuși, articolul 65 din Directiva 2006/112 prevede, cu titlu derogatoriu, că în cazul în care plata avansului nu este făcută înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, TVA devine exigibilă la încasarea plății și la suma încasată. Ca excepție de la regula amintită la punctul precedent, această dispoziție trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte.

Astfel, pentru ca TVA să poată deveni exigibilă în asemenea împrejurări, este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, și anume livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare, în special că, la momentul plății avansului bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie.

Pe cale de consecință, articolul 65 din Directiva 2006/112 nu ar fi aplicabil în cazul în care realizarea livrării sau a prestației este incertă la momentul plății avansului.

Rezultă că, în vederea aprecierii elementului de certitudine în ceea ce privește realizarea livrării sau a prestației, care condiționează exigibilitatea TVA aferentă avansului și nașterea corelativă a dreptului de deducere, trebuie luat în considerare momentul plății acestui avans.

În speță, reiese din cele două decizii de trimitere că, la momentul la care domnii Kollrof și Wirtl au plătit avansurile respective, bunurile care trebuiau să facă obiectul unei livrări erau clar determinate. În special, caracteristicile și prețul acestor bunuri fuseseră stabilite în mod clar.

Astfel, dreptul de deducere a TVA aferentă plății unui avans, în situații precum cele în discuție în litigiile principale, nu-i poate fi refuzat potențialului cumpărător atunci când acest avans a fost plătit și încasat, iar la momentul plății, toate elementele pertinente ale viitoarei livrări puteau fi considerate ca fiind cunoscute de respectivul cumpărător și această livrare apărea astfel ca fiind certă.

În acest sens și contrar susținerilor guvernului german, împrejurarea că data livrării bunului nu este cunoscută cu precizie la momentul plății avansului nu permite să se concluzioneze că elementele pertinente ale faptului generator, și anume ale viitoarei livrări, nu sunt cunoscute. În plus, lipsa acestei precizări nu este de natură, prin ea însăși, să pună în discuție certitudinea acestei livrări.

În schimb, beneficiul acestui drept trebuie refuzat acestei persoane impozabile de către autoritățile și instanțele naționale dacă s-a stabilit, în raport cu elementele obiective, că, la momentul plății avansului, aceasta știa sau nu putea în mod rezonabil să ignore că această livrare sau prestație era susceptibilă să nu se realizeze.

Astfel, nu se poate considera că o asemenea persoană impozabilă are intenția, în calitatea sa de cocontractant, de a suporta consecințele financiare legate de realizarea viitoarei livrări sau a prestației în cauză, în cazul în care știe sau nu poate ignora în mod rezonabil că această realizare este incertă.

Prin intermediul celei de-a doua întrebări adresate în cauza C – 660/16, precum și a celei de-a doua și a celei de-a treia întrebări adresate în cauza C – 661/16, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 185 și 186 din Directiva 2006/112 se opun legislațiilor sau practicilor naționale care condiționează regularizarea deducerii TVA aferentă plății unui avans în vederea livrării unui bun de rambursarea acestui avans de către furnizor.

Articolele 184-186 din Directiva 2006/112 prevăd condițiile în care administrația fiscală națională poate solicita unei persoane impozabile o regularizare.

Astfel, mecanismul regularizării prevăzut la articolele 184-186 din Directiva 2006/112 face parte integrantă din regimul de deducere a TVA stabilită de această directivă.

Acesta urmărește să crească precizia deducerilor pentru a se asigura neutralitatea TVA, astfel încât operațiunile efectuate într-un stadiu anterior să dea naștere în continuare la dreptul de deducere numai în măsura în care servesc la furnizarea unor prestații supuse unei asemenea taxe.

Acest mecanism are astfel ca obiectiv să stabilească o relație strânsă și directă între dreptul de deducere a TVA achitată în amonte și utilizarea bunurilor sau a serviciilor în cauză pentru operațiuni cărora li se aplică taxa în aval.

În ceea ce privește nașterea unei obligații de regularizare a deducerii TVA efectuate pentru taxa achitată în amonte, articolul 185 alineatul (1) din Directiva 2006/112 instituie principiul potrivit căruia o astfel de regularizare trebuie efectuată în special atunci când modificările factorilor utilizați la stabilirea acestei sume de dedus au apărut după întocmirea declarației privind TVA.

Este necesar să se observe că, în caz de regularizare a dreptului de deducere în situația în care avansul nu a fost restituit, respectarea principiului neutralității fiscale este asigurată de posibilitatea cumpărătorului, pe care statele membre trebuie să o prevadă în legislațiile lor, de a obține de la furnizorul său restituirea avansului plătit pentru livrarea bunurilor care nu a fost efectuată în final.

Or, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, având în vedere starea de insolvabilitate a furnizorilor, ar fi excesiv de dificil sau chiar imposibil pentru cumpărători să obțină restituirea avansurilor pe care le-au plătit cu bună-credință în vederea livrării bunurilor comandate.

De altfel, cu privire la cazurile de TVA facturată fără a fi datorată din cauza lipsei unei operațiuni impozabile, Curtea a statuat că, desigur, principiile neutralității și efectivității nu se opun, în principiu, unei legislații naționale potrivit căreia numai furnizorul poate solicita autorităților fiscale competente restituirea sumelor pe care le-a plătit acestora din eroare cu titlu de TVA, fiind în sarcina cumpărătorului bunurilor exercitarea unei acțiuni împotriva furnizorului pentru a obține, la rândul său, restituirea acestuia din urmă.

Totuși, Curtea a statuat de asemenea că, dacă o asemenea acțiune devine imposibilă sau excesiv de dificilă, în special în caz de insolvabilitate a furnizorului, principiile menționate pot impune ca cumpărătorul să își poată îndrepta cererea de restituire direct împotriva autorităților fiscale.

Ar fi vădit nerezonabil să se impună cumpărătorilor respectivi să regularizeze aceste deduceri, apoi să intenteze o acțiune împotriva autorităților fiscale pentru obținerea restituirii TVA plătită în temeiul avansurilor în discuție.

Ținând seama de răspunsurile date la întrebările precedente, nu mai este necesar să se răspundă la a treia întrebare adresată în cauza C – 660/16.

Ce a decis C.J.U.E.

1) Articolele 65 și 167 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente plății unui avans **nu poate fi refuzat** potențialului cumpărător al bunurilor respective atunci când acest avans a fost plătit și încasat și, la momentul acestei plăți, toate elementele pertinente ale viitoarei livrări puteau fi considerate ca fiind cunoscute de cumpărător, iar livrarea acestor bunuri apărea astfel ca fiind certă.

Un asemenea drept va putea fi însă refuzat respectivului cumpărător dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că, la momentul plății avansului, acesta știa sau nu putea în mod rezonabil să ignore că această livrare era incertă.

2) Articolele 185 și 186 din Directiva 2006/112 trebuie să fie interpretate în sensul că **nu se opun**, în împrejurări precum cele în discuție în cauzele principale, unei legislații sau unei practici naționale care are ca efect condiționarea regularizării taxei pe valoarea adăugată aferente plății unui avans în vederea livrării unui bun de restituirea acestui avans de către furnizor.

Cauza C 17/18 – Virgil și Delia Mailat, Apcom Select

Utilitatea speței

Cunoaștem faptul că sunt scutite de TVA, dar **fără drept de deducere**: arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, acordarea unor drepturi reale asupra unui bun imobil, precum dreptul de uzufruct și superficia cu plată, pe o anumită perioadă.

Prin urmare, dacă alegem să aplicăm scutirea de TVA, trebuie să ajustăm taxa aferentă achiziționării/amenajării/modernizării bunului imobil pe care urmează să îl închiriem, însă avem și posibilitatea de a opta pentru taxarea operațiunii (întocmirea facturii cu TVA), depunând o notificare în acest sens la organul fiscal competent. Avantajul fiscal al acestui demers este că nu se mai impune ajustarea TVA deduse.

Orice încercare de a demonstra că închirierea unui bun imobil reprezintă de fapt un transfer de afacere (operațiune neimpozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, întrucât nu poate fi asimilată unei livrări de bunuri în sensul TVA), chiar dacă locatarul continuă activitatea locatorului sub aceeași denumire, este sortită eșecului, așa cum reiese din prezenta cauză judecată la nivelul C.J.U.E.

Un alt aspect important clarificat de C.J.U.E. este acela că reprezintă o prestație unică, un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servea unei exploatare comerciale, precum și toate mijloacele fixe și obiectele de inventar necesare acestei exploatare.

Prin urmare, închirierea bunului imobil reprezintă prestația principală, care va determina tratamentul fiscal al întregii operațiuni în ansamblu, catalogată drept „prestație unică”.

Curtea a apreciat că suntem în prezența unei prestații unice, atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial.

Sintetizând, prin această decizie C.J.U.E. s-a stabilit că atunci când o societate decide să închirieze un bun imobil în regim de scutire de TVA, trebuie să ajusteze taxa dedusă sau are varianta de a renunța la scutire prin depunerea notificării la organul fiscal, privind opțiunea de taxare. Orice alte încercări de a ascunde operațiunea de închiriere a bunului imobil sub o alta formă juridică vor fi reconsiderate/reîncadrate de organul fiscal.

Dreptul roman

Articolul 149 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal din 23 decembrie 2003 (Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea sa în vigoare în luna decembrie a anului 2007, prevede:

„(1) În sensul prezentului articol:

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

[...]

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alineatul (1) litera d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

- 1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;*
- 2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;*
- 3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură*

diferită față de deducerea inițială;

[...]”.

Scurta descriere a cauzei

În cauza C – 17/18, SC Apcom Select, administrată de domnul și de doamna Mailat, a recepționat, în cursul lunii mai a anului 2007, lucrări de investiții efectuate în perioada 2006-2007 într-un imobil în cadrul căruia aceasta exploata un restaurant.

Societatea menționată a beneficiat de deducere a TVA pentru aceste lucrări, precum și pentru imobilizările și pentru bunurile legate de exploatarea restaurantului menționat.

În luna decembrie a anului 2007, aceeași societate a încheiat, în cadrul unui regim de scutire de TVA, un contract de închiriere cu o altă societate comercială, având ca obiect imobilul în discuție, precum și imobilizările și bunurile legate de exploatarea restaurantului.

Locatarul a continuat exploatarea comercială a restaurantului sub aceeași denumire.

La încheierea contractului menționat, domnul și doamna Mailat nu au procedat la regularizarea (ajustarea) taxei aferente TVA dedusă pentru lucrările efectuate, precum și pentru imobilizările și pentru bunurile legate de exploatarea restaurantului, deși, potrivit reglementării naționale, aveau obligația de a proceda în acest sens.

Domnul și doamna Mailat susțin că faptul de a fi închiriat unei alte societăți comerciale, prin intermediul Apcom Select, imobilul în care aceștia exploatau un restaurant, inclusiv mijloace fixe și bunuri legate de exploatarea restaurantului, constituie un transfer al afacerii, în sensul articolelor 19 și 29 din Directiva TVA, și că, prin urmare, Apcom Select avea dreptul de a deduce TVA aferentă lucrărilor de modernizare efectuate în perioada 2006-2007, fără să fie ținută să regularizeze TVA în favoarea statului în momentul încheierii contractului de închiriere.

În aceste condiții, cauza a ajuns la Tribunalul Mureș (România) care a hotărât să suspende judecarea acesteia și să adreseze Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:

„1) Încheierea unui contract prin care o societate închiriază unei alte societăți un imobil în care anterior se desfășurau activități specifice alimentației publice într-un restaurant, împreună cu toate mijloacele fixe și obiectele de inventar, societatea chiriașă continuând aceeași activitate de alimentație publică într-un restaurant cu aceeași denumire utilizată anterior, reprezintă un transfer al afacerii în sensul articolului 19 și al articolului 29 din Directiva TVA?

2) În cazul în care răspunsul la întrebarea 1 reiese negativ, este operațiunea descrisă un serviciu care se califică drept «închiriere de bunuri imobile» în sensul articolului 135 alineatul

(1) literă (l) din Directiva TVA sau un serviciu complex care nu se califică drept «închiriere de bunuri imobile», taxabil prin efectul legii?»

Analiza C.J.U.E

Cu privire la prima întrebare

În ceea ce privește noțiunea „transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, Curtea a considerat că această noțiune trebuie interpretată în sensul că, include transferul unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere, cuprinzând elemente corporale și, dacă este cazul, necorporale care, împreună, constituie o întreprindere sau o parte a unei întreprinderi susceptibilă să desfășoare o activitate economică autonomă, dar că aceasta nu include simpla cesiune de bunuri, precum vânzarea unui stoc de produse.

Din aceeași jurisprudență a Curții reiese că, pentru a fi în prezența unui transfer al unui fond de comerț sau al unei părți autonome dintr-o întreprindere, ansamblul elementelor transferate trebuie să fie suficient pentru a permite continuarea unei activități economice autonome și că problema dacă acest ansamblu trebuie sau nu să cuprindă bunuri imobile, precum și bunuri mobile, trebuie examinată prin raportare la activitatea economică în cauză.

Pe de altă parte, Curtea a apreciat că o importanță deosebită trebuie acordată naturii activității economice a cărei continuare se urmărește, în cadrul aprecierii globale a împrejurărilor de fapt care trebuie efectuată pentru a determina dacă operațiunea în cauză intră în sfera noțiunii „transfer al tuturor activelor”, în sensul Directivei TVA.

Astfel, în ipoteza în care o activitate economică nu impune utilizarea unor spații speciale sau echipate cu instalații fixe necesare continuării activității economice, poate exista transfer al tuturor activelor, în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA, chiar în lipsa transferului dreptului de proprietate asupra unui bun imobil.

În ceea ce privește activitățile economice care constau în exploatarea unui ansamblu indivizibil de bunuri mobile și imobile, Curtea a considerat, în plus, că nu există un transfer al tuturor activelor, în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA, dacă cesionarul nu a dobândit posesia spațiului.

În special, în cazul în care spațiul comercial este echipat cu instalații fixe necesare pentru continuarea activității economice, aceste bunuri imobile trebuie să facă parte din elementele înstrăinate pentru a fi vorba despre transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, în sensul Directivei TVA.

În ceea ce privește activitatea în discuție în litigiul principal, și anume exploatarea unui restaurant, este necesar să se constate că este vorba despre o activitate care, în principiu, nu poate fi exercitată fără a dispune de un spațiu comercial.

Astfel, în afară de alimentația publică ambulantă, activitatea de alimentație publică presupune că exploitantul să dispună de un local care poate servi drept bucătărie, susceptibil să adăpostească echipamentul, materialul și materiile prime necesare pregătirii felurilor de mâncare.

Or, cauza principală nu privește o activitate de alimentație publică ambulantă, ci exploatarea unei unități la o adresă fixă, care dispune atât de o bucătărie, cât și de o sală de restaurant.

Trebuie amintit că, deși, este vorba despre o activitate economică ce nu poate fi exercitată fără a dispune de un spațiu comercial, nu este necesar, pentru a asigura continuarea anumitor activități economice cesionate, că proprietarul fondului de comerț să fie și proprietarul imobilului în care se desfășoară activitatea comercială.

În speță, reiese din cererea de decizie preliminară că toate elementele necesare desfășurării activității economice în discuție în litigiul principal au făcut doar obiectul unei închirieri și că nu a avut loc un transfer al dreptului de proprietate aferent acestora.

Or, o astfel de punere la dispoziție a ansamblului acestor elemente nu poate constitui un transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora, în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA.

Pentru a formula un răspuns util instanței de trimitere, se impune totuși să se arate că rezultă din observațiile prezentate Curții, că un anumit număr de bunuri mobile nu ar fi fost închiriate, ci vândute cesionarului.

Revine în final instanței naționale sarcina de a determina dacă aceste bunuri permiteau, singure, cesionarului să continue în mod autonom activitatea economică în discuție sau dacă bunul imobil care a făcut obiectul contractului de închiriere în discuție în litigiul principal era echipat cu instalații necesare continuării acestei activități economice.

În plus, este necesar să se adauge, pe de o parte, că, pentru a intra sub incidența noțiunii „transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, în sensul articolului 19 primul paragraf din Directiva TVA, trebuie ca cesionarul să fi avut intenția de a exploata fondul de comerț sau partea din întreprindere transferată, iar nu pur și simplu să lichideze imediat activitatea în cauză și, eventual, să vândă stocul.

Cu privire la a doua întrebare

Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) literă (l) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servea unei exploatare comerciale, precum și toate mijloacele fixe și obiectele de inventar necesare acestei exploatare constituie o „închiriere de bunuri imobile”, în sensul acestei dispoziții, sau dacă un astfel de contract se analizează ca o prestare a unui serviciu complex.

Pentru a răspunde la această întrebare trebuie amintit că, rezultă din jurisprudența Curții că, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente.

În această privință, Curtea a apreciat că suntem în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial.

Situația este identică atunci când una sau mai multe prestații constituie prestația principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală.

Reiese din dosarul prezentat Curții că închirierea bunurilor mobile care fac obiectul contractului de închiriere nu pare să poată fi disociată de închirierea bunului imobil în discuție în litigiul principal.

De altfel, nu se contestă faptul că unele dintre aceste bunuri mobile, precum echipamentele și aparatele de bucătărie, sunt încorporate în acest bun imobil și trebuie, în acest stadiu, să fie considerate ca făcând parte integrantă din acesta.

În măsura în care obiectele de inventar care au fost închiriate sau, în cazul unora dintre acestea, cesionate în același timp cu bunul imobil erau de asemenea afectate exploatării restaurantului, cu același titlu ca acest din urmă bun, această închiriere/cesiune nu mai poate fi considerată că urmărește o finalitate proprie, ci se analizează ca un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal reprezentat de închirierea bunului imobil.

Prin urmare, închirierea bunului imobil trebuie să fie considerată ca reprezentând prestația principală în raport cu care celelalte prestații, și anume închirierea de mijloace fixe și de obiecte de inventar, nu sunt decât accesorii.

Ce a decis C.J.U.E.

1) Noțiunea „transfer al tuturor activelor sau al unei părți a acestora”, în sensul articolului 19 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, trebuie interpretată în sensul că **nu acoperă** operațiunea prin care un bun imobil care servea unei exploatări comerciale este închiriat, împreună cu mijloacele fixe și cu obiectele de inventar necesare acestei exploatări, chiar dacă locatarul continuă activitatea locatorului sub aceeași denumire.

2) Articolul 135 alineatul (1) literă (l) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servea unei exploatări comerciale, precum și toate mijloacele fixe și obiectele de inventar necesare acestei exploatări constituie o prestație unică în care închirierea bunului imobil este prestația principală.