

Consilier Contabilitate Explicată

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



O.U.G. nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale

(publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020)

Principalele prevederi**I. Modificări ale Codului de procedură fiscală**

1. Se suspendă sau nu încep măsurile de executare silită, prin somație, poprire și valorificarea bunurilor la licitație, a creanțelor bugetare, cu excepția executărilor silite care se aplică pentru recuperarea creanțelor bugetare stabilite prin hotărâri judecătorești pronunțate în materie penală, provenite din săvârșirea de infracțiuni.

Noutate (în raport cu O.U.G. nr. 29/2020): Se suspendă executarea silită și prin somație (nu se vor mai emite somații și titluri executorii) sau valorificarea bunurilor prin licitații.

2. Termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală, se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului de 30 de zile de la încetarea stării de urgență.

3. Taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare prin deconturile cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, depuse în cadrul termenului legal de depunere, se rambursează de organul fiscal central, cu efectuarea, **ulterior, a inspecției fiscale.**

Prevederile de mai sus nu se aplică:

- a) deconturilor cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare pentru care, până la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, a fost începută inspecția fiscală în vederea soluționării acestora;
- b) deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, depuse de **contribuabilii mari** stabiliți potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.609/2016 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili și de **contribuabilii mijlocii** stabiliți potrivit Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.610/2016 privind organizarea activității de administrare a contribuabililor mijlocii, cu modificările ulterioare, care se soluționează după efectuarea inspecției fiscale anticipate, în cazul în care:
 - contribuabilul are înscrise în cazierul fiscal fapte care sunt sancționate ca infracțiuni;
 - organul fiscal central, pe baza informațiilor deținute, constată că există riscul unei rambursări necuvenite;
 - pentru contribuabilul respectiv a fost declanșată procedura de lichidare voluntară sau a fost deschisă procedura de insolvență, cu excepția celor pentru care s-a confirmat un plan de reorganizare, în condițiile legii speciale;

intră sub incidența art. 332 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 1/1999, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 453/2004, cu modificările și completările ulterioare, **pot formula cereri pentru reautorizarea activității până cel mai târziu în 90 de zile de la data încetării stării de urgență decretate.**

Pe durata stării de urgență decretate în anul 2020, obligațiile de plată aferente autorizațiilor de exploatare a jocurilor de noroc tradiționale prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2009, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 246/2010, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 246/2010, cu modificările și completările ulterioare, **se suspendă.**

Pentru aceste activități nu se aplică sancțiunile prevăzute Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2009, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la neplata taxelor aferente autorizațiilor de exploatare a jocurilor de noroc, dacă plata taxelor se efectuează în cel mult 30 de zile lucrătoare de la încetarea stării de urgență decretate. Operatorii de jocuri de noroc **tradiționale** nu datorează taxe aferente autorizațiilor de exploatare a jocurilor de noroc pentru întreaga perioadă a stării de urgență decretate.

Studii de caz

Microîntreprindere. Bonificație 10%. Completare D100

SPEȚĂ: În cazul unei microîntreprinderi, dacă plătește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor aferent trimestrului I/2020 până la data de 25.04.2020, beneficiază de o bonificație de 10% conform O.U.G. nr. 33/2020? În acest caz, suma calculată se va diminua cu 10%.

Cum trebuie să apară această deducere în D100? Bonificația trebuie să apară pe rândul 2, deductibilă sau doar suma cu bonificația aplicată la rd. 1?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ: Conform art. 1. alin. (4) din O.U.G nr. 33/2020 privind unele măsuri fiscale și modificarea unor acte normative, pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor aferent trimestrului I al anului 2020, până la data de 25 aprilie 2020, inclusiv, contribuabilii beneficiază de o bonificație de 10% calculată asupra impozitului datorat pentru trimestrul respectiv.

Contribuabilii care aplică prevederile de mai sus determină impozitul pe veniturile microîntreprinderilor de plată prin scăderea din impozitul datorat a bonificației calculate.

În declarația 100 se completează:

impozit datorat: $500.000 - 10\% = 450.000$ lei

În varianta actuală a formularului 100 Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat (O.P.A.N.A.F. nr. 587/2016, O.P.A.N.A.F. nr. 2.935/2017, O.P.A.N.A.F. nr. 3.781/2017, O.P.A.N.A.F. nr. 1.203/2018, O.P.A.N.A.F. nr. 3.105/2018), rândurile din formular pot fi completate astfel:

Prin urmare, pentru a stabili dacă datorați sau nu fond de handicapați trebuie să determinați numărul mediu lunar de salariați din lună, dar acest număr va fi stabilit fără a lua în calcul salariații al căror contract de muncă a fost suspendat.

Concediul pentru supravegherea copiilor

SPEȚĂ: Avem trei salariați care au contract de muncă 8 ore/zi la două societăți: firma A și firma B. Începând cu data de 23.03.2020, au făcut cerere pentru acordare concediu de supraveghere copil firma A = 75%.

Cum se procedează cu (statul de plată) pontajul și plata salariilor pe firma B? Se întrerupe activitatea fără suspendare CM – plata zero lei? Se întrerupe activitatea fără suspendare CM – plata 75% lei? Sau pe firma B decurge normal pontajul 100%?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ: Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească părintele care beneficiază de zile libere pentru supravegherea copiilor, inclusiv pe perioada vacanțelor școlare, în situația închiderii temporare a unităților de învățământ unde aceștia sunt înscriși, ca urmare a situației de urgență decretată prin Decretul nr. 195/2020, se regăsesc enumerate în cadrul art. 1 din Legea nr. 19/2020 în forma modificată de O.U.G. nr. 41/2020. Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ sunt următoarele:

- a) părintele are copii cu vârstă de până la 12 ani, înscriși în cadrul unei unități de învățământ sau copii cu dizabilități cu vârstă de până la 18 ani, înscriși în cadrul unei unități de învățământ;
- b) locul de muncă ocupat nu permite munca la domiciliu sau telemunca.

Dispozițiile legale nu cuprind restricții privind acordarea zilelor libere în cazul cumulului de contracte individuale de muncă, orice salariat având dreptul de a munci la angajatori diferiți sau la același angajator, în baza unor contracte individuale de muncă, beneficiind de salariul corespunzător pentru fiecare dintre acestea.

În situația analizată, considerăm că salariații aflați în cumul de contracte individuale de muncă vor putea beneficia de zile libere pentru supravegherea copiilor și de la societatea B, în măsura în care locul acestora de muncă nu permite munca la domiciliu sau telemunca.

Așadar, dacă locul de muncă ocupat la societatea B permite munca la domiciliu sau telemunca, salariații urmează a fi evidențiați în pontaj cu zile lucrate. În caz contrar, salariații pot solicita acordarea de zile libere pentru supravegherea copiilor urmând să beneficieze de indemnizația reglementată de Legea nr. 19/2020. Contractul individual de muncă nu se suspendă, salariații fiind evidențiați în pontaj cu zile libere pentru supravegherea copiilor.

Cu privire la ipoteza întreruperii temporare a activității societății B, precizăm că în temeiul art. 52 alin. (1) lit. c) din Codul muncii, contractul individual de muncă se suspendă din inițiativa angajatorului. În acest sens, potrivit art. XI din O.U.G. nr. 30/2020, pe perioada stării de urgență instituite prin Decretul nr. 195/2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României, pentru perioada suspendării temporare a contractului individual de muncă, din inițiativa angajatorului, potrivit art. 52 alin. (1) lit. c) din Codul muncii, ca urmare a efectelor produse de coronavirusul SARS-CoV-2, indemnizațiile de care beneficiază salariații se stabilesc la 75% din salariul de bază corespunzător locului

Restituirea TVA pentru achiziții din state membre

Pentru a beneficia de dreptul de restituire a sumei TVA aferente unei achiziții efectuate direct de pe teritoriul unui stat membru de rambursare, o persoană impozabilă stabilită în România trebuie să îndeplinească două condiții cumulative:

- 1) să fie înregistrată în scopuri de TVA în România, în regim normal, conform prevederilor art. 316;
- 2) să efectueze, în România, operațiuni cu drept de deducere:
 - taxabile, constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care au locul în România conform prevederilor art. 275 (livrări de bunuri) și art. 278 (prestări de servicii);
 - scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile, constând în exporturi și livrări intracomunitare de bunuri;
 - neimpozabile, constând în prestări de servicii pentru care locul se consideră a fi la beneficiarul stabilit în afara teritoriului României, conform prevederilor regulii generale de taxare reglementate prin art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

În situația în care o persoană impozabilă efectuează în România atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere, statul membru de rambursare restituie doar suma TVA aferentă operațiunilor cu drept de deducere.

Baza legală:

Restituirea sumei TVA aferente unei achiziții efectuate direct de pe teritoriul altui stat membru este reglementată prin art. 302 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 73 din Normele de aplicare adoptate prin H.G. nr. 1/2016, de la alin. (1) la alin. (17).



Rambursarea se efectuează conform procedurilor stabilite de legislația statului membru de rambursare care transpune prevederile Directivei CEE nr. 9 din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, modificate prin Directiva CEE nr. 66 din 14 octombrie 2010.

În România, procedura de primire a cererilor de rambursare a TVA aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în alt stat membru al Uniunii Europene de către persoanele impozabile stabilite în România este reglementată prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.810 din 29 septembrie 2016.



Cererea de rambursare

Pentru a beneficia de rambursare, persoana impozabilă stabilită în România trebuie să completeze, pe cale electronică, o cerere de rambursare adresată statului membru de pe teritoriul căruia a efectuat achiziția sau importul, prin înscrierea monedei oficiale a statului membru de rambursare.

Cererea de rambursare se completează pe formularul tipizat **cod 318** denumit „*Cerere de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile stabilite în România, depusă potrivit art. 302 alin. (2) din Codul fiscal*”, cod MFP 14.13.03.02/18.

cerere de
rambursare

Perioada de rambursare este de maximum un an calendaristic și de minimum 3 luni calendaristice. Totuși, o cerere de rambursare poate cuprinde o perioadă mai mică de 3 luni, dacă reprezintă perioada rămasă până la sfârșitul anului calendaristic.

Atenție!

Dacă cererea de rambursare se referă la o perioadă de rambursare mai mică de un an calendaristic, dar mai mare de 3 luni, cuantumul sumei TVA pentru care se poate solicita rambursarea nu poate fi mai mic de **400 euro** sau echivalentul acestei sume în moneda națională a statului de rambursare.

Dacă cererea de rambursare se referă la o perioadă de rambursare de un an calendaristic sau la perioada rămasă dintr-un an calendaristic, cuantumul sumei TVA pentru care se poate solicita rambursarea nu poate fi mai mic de **50 euro** sau echivalentul acestei sume în moneda națională a statului de rambursare.



Important!

După transmiterea cererii de rambursare, aveți posibilitatea să urmăriți stadiul de soluționare prin logarea pe portalul ANAF, unde se afișează un ecran cu privire la „SPAȚIUL DVS. PRIVAT”, se selectează DECLARAȚII DEPUSE, apoi RAMBURSARE TVA și se vizualizează ISTORIC DECLARAȚII. În acest spațiu virtual se regăsesc toate mesajele de validare, inclusiv cele din străinătate.



Exemplu:

Transnapoca, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, având drept perioadă fiscală de raportare luna calendaristică, are ca obiect de activitate transportul de marfă pe rute externe, doar pe teritoriul comunitar.



Achiziția de combustibil, servicii parcare și taxe de drum se efectuează prin intermediul cardurilor emise și gestionate de către Verwender din Germania. Conform contractului încheiat, prestatorul Verwender din Germania emite, de două ori pe lună, o factură de decontare referitoare la achizițiile efectuate de către Transnapoca direct de pe teritoriul statelor membre, state incluse în ruta de transport marfă stabilită și urmată de către firma Transnapoca.

În data de 28 august anul N, firma Verwender emite o factură de decontare în sumă de 1.410 euro aferentă achizițiilor efectuate în perioada 1-15.08 anul N.

Documentele justificative prin care se face dovada achizițiilor de bunuri și servicii în fiecare stat membru, emise pe numele firmei Transnapoca, sunt atașate la factura de decontare întocmită de către prestatorul Verwender. Factura de decontare și anexele acesteia este expediată, prin curier postal, la sediul social din România a transportatorului Transnapoca.

În luna februarie anul N + 1, firma Transnapoca din România decide să solicite, prin completarea și transmiterea formularului cod 318, restituirea sumei TVA de 1.410 euro, înscrisă în documentele emise pe numele său, achitate pe teritoriul fiecărui stat membru tranzitat în perioada 01-15.08 anul N: Portugalia – 480 euro, Spania – 540 euro și Franța – 390 euro.

Achiziția intracomunitară de bunuri – Plătitor și neplătitor de TVA

Definiție

Așa cum este reglementată prin art. 273 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, achiziția intracomunitară de bunuri reprezintă obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor sau de către altă persoană, în conținutul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.



Locul operațiunii

Conform prevederilor art. 276 alin. (1) din Codul fiscal, locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. Astfel, dacă bunurile livrate de către un furnizor intracomunitar ajung și rămân pe teritoriul României, operațiunea reprezintă o achiziție intracomunitară de bunuri în România.

Conform prevederilor art. 268 alin. (3) din Codul fiscal, această operațiune este impozabilă în România, motiv pentru care cumpărătorul din România datorează TVA autorității fiscale din România.

Achiziții intracomunitare de bunuri impozabile în România

Obligația de plată TVA pentru o achiziție intracomunitară de bunuri impozabilă în România este reglementată prin art. 308 alin. (1) din Codul fiscal. Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.

Suma TVA datorată pentru o achiziție intracomunitară de bunuri care are locul în România, impozabilă/taxabilă în România, se determină prin aplicarea cotei de TVA asupra bazei de impozitare facturate de furnizor în valută, calculate în lei de către cumpărător prin aplicarea **cursului valutar al B.N.R. în vigoare la data emiterii facturii de către furnizor, ca dată a exigibilității TVA.**

Prin art. 284 alin. (2) din Codul fiscal se reglementează în mod expres faptul că, în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, **exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii** prevăzute în legislația altui stat membru la articolul care transpune prevederile art. 222 din Directiva 112 sau, după caz, la data emiterii autofacturii prevăzute la art. 319 alin. (9) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofaktură până la data respectivă.

Achiziții care nu sunt impozabile în România

Nu sunt impozabile în România următoarele achiziții intracomunitare de bunuri efectuate de persoane impozabile din România:

- 1) achizițiile de bunuri expediate sau transportate de către un furnizorul considerat întreprindere mică în statul său membru, similar prevederilor art. 310 din Legea

Atenție!

La calcularea plafonului de 34.000 lei se ia în considerare și valoarea achiziției care urmează a fi efectuată, înainte de înregistrarea în scopuri de TVA.

**Important!**

După înregistrarea în scopuri de TVA în România, cumpărătorul din România este obligat să comunice furnizorului său codul de TVA obținut de la autoritatea fiscală din România, caz în care furnizorul intracomunitar consideră că efectuează o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA în statul său membru, dar impozabilă în România, la cumpărătorul care i-a comunicat un cod valid de TVA. Din momentul comunicării unui cod valid de TVA, cumpărătorul din România își asumă responsabilitatea plății TVA la autoritatea fiscală din România.

**Raportarea fiscală a achizițiilor intracomunitare de bunuri**

În funcție de modul de înregistrare în scopuri de TVA a persoanei impozabile, achiziția intracomunitară de bunuri impozabilă în România se raportează prin:

- ✗ **decontul de TVA cod 300**, dacă persoana impozabilă este înregistrată în scopuri de TVA în România în regim normal conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal;
- ✗ **decontul special de TVA cod 301**, dacă persoana impozabilă este înregistrată în scopuri de TVA în România în regim special conform prevederilor art. 317 din Codul fiscal.

Raportarea informativă a achizițiilor intracomunitare de bunuri

Specific achizițiilor intracomunitare de bunuri impozabile în România este faptul că, în calitate de cumpărător, persoana impozabilă din România obligată la plata taxei în România trebuie să raporteze valoarea achiziției efectuate prin declarația informativă cod 390 VIES „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”, cu simbolul A. Obligația de raportare este reglementată prin art. 325 „Declarația recapitulativă”, alin. (1) lit. d) din Codul fiscal.

Atenție!

Valoarea achizițiilor intracomunitare de bunuri neimpozabile în România **nu se raportează** prin declarația informativă cod 390 VIES.

**Monografia contabilă a achizițiilor intracomunitare de bunuri**

Înregistrările contabile care trebuie efectuate în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri impozabile/taxabile în România sunt diferite, în funcție de calitatea cumpărătorului persoană impozabilă din România. Astfel, cumpărătorul din România poate fi:

- **persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal**, fie conform

✓ un obiect de inventar, caz în care se efectuează înregistrarea contabilă:

303	=	446
„Materiale de natura obiectelor de inventar”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

Suma TVA datorată bugetului de stat reîntregește costul de achiziție al bunurilor cumpărate conform prevederilor O.M.F.P. nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, secțiunea 1.2, pct. 8, subpunctul 6 „*cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție*”.

I. Achiziții intracomunitare de bunuri impozabile în România

I.I. Achiziții efectuate de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în regim normal:

În practică, în funcție de momentul emiterii facturii de către furnizorul intracomunitar, se regăsesc două situații posibile care se contabilizează și se raportează diferit:

1. factura este emisă de furnizor la data la care bunurile sunt expediate sau predate transportatorului. În această situație, factura însoțește transportul bunurilor, pe lângă orice alte documente (aviz de însoțire, liste de ambalare, CMR, certificat de calitate etc.), operațiunea fiind tratată drept achiziție intracomunitară realizată;
2. factura este emisă de furnizor anterior datei la care bunurile sunt expediate/transportate, operațiunea fiind tratată drept achiziție intracomunitară în curs de realizare.

În acest caz, înregistrarea contabilă a achiziției intracomunitare efectuate, inclusiv a obligației de plată a TVA, se efectuează la data exigibilității TVA, indiferent de data primirii/recepției bunurilor, astfel:

a.1) Achiziție intracomunitară realizată:

Exemplu:

Societatea Rombcontur, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316, cu perioada fiscală de raportare luna calendaristică, având drept obiect de activitate confecții metalice, comandă furnizorului Übersetzte din Germania cantitatea de 10 buc. echipamente industriale pentru debitat metale, cu un preț unitar de 820 euro/buc.

Expedierea bunurilor are loc în data de 4 decembrie anul N, transportul fiind însoțit de factura emisă de către furnizor în aceeași zi.

Operațiunea reprezintă pentru furnizorul din Germania o livrare intracomunitară de bunuri, scutită de TVA în Germania deoarece cumpărătorul din România i-a comunicat un cod valid de TVA emis de către autoritatea fiscală din România. Pentru cumpărătorul din România, operațiunea reprezintă o achiziție intracomunitară de bunuri taxabilă în România prin aplicarea regimului de taxare inversă.



Cotele de TVA

Cotele de TVA aplicabile în România sunt:

- cota standard: **19%**;
- cota redusă:
 - 9% reglementată prin art. 291 alin. (2) din Codul fiscal, de la lit. a) la lit. i);
 - 5% reglementată prin art. 291 alin. (3) din Codul fiscal, de la lit. a) la lit. c).

Aceste cote se aplică pentru următoarele operațiuni din sfera de aplicare a TVA:

- ⇒ achiziții de bunuri și servicii, din care:
 - achiziții intracomunitare de bunuri impozabile în România;
 - importuri pentru care TVA se datorează în vamă;
 - servicii primite, impozabile în România;
- ⇒ livrări de bunuri și prestări de servicii taxabile.

Pentru determinarea corectă a sumei TVA colectate, fie la facturare, fie la încasarea în numerar prin casa electronică de marcat fiscală, trebuie respectate următoarele **reguli generale**:

- 1) cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția facturilor emise înainte de data faptului generator și a avansurilor încasate, caz în care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei;
- 2) cota legală de TVA se aplică **la contravaloarea** livrării de bunuri/prestării de servicii, în următoarele situații:
 - ✓ când contrapartida este stabilită de părțile participante la tranzacție care au stabilit că suma TVA nu este inclusă în contravaloarea livrării/prestării;
 - ✓ când contrapartida nu este stabilită de părți, fiind stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței, sau în alte situații similare, și nu include taxa;
- 3) se consideră că **TVA este inclusă** în contrapartida unei livrări de bunuri/prestării de servicii. În acest caz, taxa colectată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite, respectiv:
 - în cazul cotei standard: $19 \times 100 / 119$;
 - în cazul cotei reduse: $9 \times 100 / 09$ sau $5 \times 100 / 105$;
- 4) pentru operațiunile supuse sistemului TVA la încasare, cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția situațiilor în care este emisă o factură sau este încasat un avans, înainte de data livrării/prestării, caz în care se aplică cota în vigoare la data la care:
 - a fost emisă factura; ori
 - a fost încasat avansul;
- 5) în cazul schimbării cotei se efectuează regularizarea astfel încât să se aplice cota în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, atât în situațiile în care s-au emis facturi sau au fost încasate avansuri, cât și în situațiile în care se realizează operațiuni supuse sistemului TVA la încasare;

determinarea
taxei
colectate

– **transportul de persoane în scop turistic sau de agrement:**

- ✗ cu trenurile sau vehiculele istorice cu tracțiune cu aburi pe linii înguste în scop turistic sau de agrement;
- ✗ utilizând instalațiile de transport pe cablu, în scop turistic sau de agrement: telecabină, telegondolă, telescaun, teleschi;
- ✗ cu vehicule cu tracțiune animală, folosite în scop turistic sau de agrement;
- ✗ cu ambarcațiuni folosite în scop turistic sau de agrement.

Exemplu: cota redusă 5%

Societatea Homerelax SRL din România deține în patrimoniu, pe lângă un hotel cu restaurant prin care asigură servicii de cazare all inclusive și un bazin de înot amenajat într-o construcție specială în imediata apropiere a hotelului. Bazinul de înot poate fi acoperit în sezonul rece și descoperit în sezonul cald astfel încât să permită accesul contra cost a persoanelor fizice în orice perioadă a anului. Pe lângă activitatea de cazare turistică, societatea desfășoară activitatea de acordare a accesului în bazinul de înot, pe bază de abonament lunar sau pe bază de bilet de intrare individuală, a copiilor și adulților, dar fără asigurarea unui profesor, instructor sau antrenor.



Pentru activitatea desfășurată în legătură directă cu bazinul de înot, societatea aplică cota redusă de 5% reglementată prin art. 291 alin. (3) lit. f) din Codul fiscal deoarece acordă clienților săi persoane fizice dreptul de utilizare a facilităților sportive ale căror activități sunt încadrate la codurile CAEN 9311 potrivit Clasificării activităților din economia națională – CAEN, actualizată prin Ordinul președintelui Institutului Național de Statistică nr. 337/2007, în scopul practicării sportului și educației fizice, altele decât cele scutite conform art. 292 alin. (1) lit. I). Bazinul de înot se încadrează în clasa 9311.

Societatea Homerelax din România este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316 din Codul fiscal, are drept perioadă fiscală de raportare luna calendaristică și nu este înscrisă în sistemul TVA la încasare.

În luna ianuarie 2020, societatea Homerelax încasează atât prin cont bancar, cât și în numerar prin casa de marcat electronică fiscală suma totală de 29.400 lei, inclusiv TVA din care:

- suma de 15.000 lei reprezentând contravaloarea a 30 de abonamente emise nominal pentru acordarea accesului la piscină, zilnic, timp de 6 luni calendaristice, începând cu data de 1 februarie 2020. Valoarea unui abonament este de 500 lei/6 luni/persoană, inclusiv TVA. Pentru fiecare abonament, societatea emite o factură pe numele fiecărei persoane fizice;
- suma de 14.400 lei reprezentând contravaloarea a 320 de bilete emise în cele 24 de zile de acces din luna ianuarie 2020 (45 lei/bilet x 320 persoane fizice = 14.400 lei).

Monografie contabilă și raportare fiscală:

Pentru îndeplinirea obligațiilor contabile și fiscale, societatea Homerelax din România efectuează următoarele înregistrări contabile:

⇒ în luna ianuarie 2020:

a) abonamente:

– pentru fiecare factură emisă, aferentă unui abonament pentru o perioadă de 6 luni calendaristice:

411	=	%	15.000 lei
„Clienți“		472	14.286 lei
		„Venituri înregistrate în avans“ (analitic abonamente piscină)	
		4427	714 lei
		„TVA colectată“	

– încasarea contravalorii fiecărui abonament emis prin cont bancar de debit:

5121	=	411	15.000 lei
„Conturi la bănci în lei“		„Clienți“	

b) bilete de acces:

– pentru contravaloarea biletelor de intrare încasate zilnic prin casa de marcat electronică fiscală, se efectuează înregistrarea contabilă:

5311	=	%	14.400 lei
„Casa în lei“		704	13.714 lei
		„Venituri din servicii prestate“	
		4427	686 lei
		„TVA colectată“	

Valoarea facturilor emise și a încasărilor în numerar înregistrate în contabilitate este evidențiată în jurnalul pentru vânzări, document care stă la baza întocmirii raportării fiscale prin decontul de TVA cod 300, aferent lunii ianuarie 2020.

Evidența fiscală se întocmește și raportarea fiscală se efectuează în luna în care are loc faptul generator și exigibilitatea TVA. Faptul generator se referă la acordarea accesului la piscină a persoanei fizice pe baza biletului de intrare plătit, iar exigibilitatea TVA se referă la încasarea în avans a serviciului care urmează a fi prestat. Baza legală pentru aplicarea acestor reguli privind colectarea TVA pentru operațiuni taxabile este Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, titlul VII, după cum urmează:

- ✘ pentru faptul generator: art. 281 alin. (1) conform căruia „Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor,...”;
- ✘ pentru exigibilitatea TVA: art. 282 alin. (1) „Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.” și alin. (2) lit. b) „Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:
b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”.

Achiziții intracomunitare de bunuri second-hand

Comerțul cu bunuri second-hand este reglementat, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, prin art. 312 „Regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Bunurile second-hand sunt bunurile mobile corporale care pot fi refolosite în starea în care se află sau după efectuarea unor reparații, altele decât operele de artă, obiectele de colecție sau antichitățile, pietrele prețioase și alte bunuri prevăzute în normele metodologice.



Bunurile second-hand includ orice obiecte vechi care mai pot fi utilizate „ca atare” sau în urma unor reparații, cu excepția următoarelor bunuri, care nu pot fi considerate bunuri second-hand și pentru care nu se poate aplica regimul special second-hand:

- aurul, argintul și platină prezentate sub formă de bare, plăchete, lingouri, pulbere, foițe, folie, tuburi, sârmă sau în orice alt mod, ce pot fi folosite ca materie primă pentru producerea altor bunuri, fie pure, fie în aliaj cu alte metale;
- aurul de investiții conform definiției prevăzute la art. 313 alin. (1) din Codul fiscal;
- monedele din argint sau platină care nu constituie obiecte de colecție în sensul art. 312 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal;
- reziduuri de obiecte vechi formate din metale prețioase recuperate în scopul topirii și refolosirii ca materii prime;
- pietrele prețioase și semiprețioase și perlele, indiferent dacă sunt sau nu tăiate, sparte în lungul fibrei, gradate sau șlefuite, însă nu pe fir, montate sau fixate, ce pot fi utilizate pentru producerea de bijuterii clasice și fantezie, obiecte de aurărie și argintărie și similare;
- bunurile care se consumă la prima utilizare;
- bunurile ce nu mai pot fi refolosite în niciun fel;
- obiectele vechi care sunt executate din metale prețioase sau și cu pietre prețioase sau semiprețioase, cum ar fi bijuteriile (clasice și fantezie, obiectele de aurărie și argintărie și toate celelalte obiecte vechi, inclusiv uneltele, integral sau parțial formate din aur, argint, platină, pietre prețioase și/sau perle, indiferent de gradul de puritate a metalelor și pietrelor prețioase).



De asemenea, nu sunt considerate bunuri second-hand mijloacele de transport noi. Definiția mijloacelor de transport noi, este prevăzută la art. 266 alin. (3) din Codul fiscal. Mijloacele de transport noi reprezintă vehicule terestre cu motor a cărui capacitate depășește 48 cm³ sau a cărui putere depășește 7,2 kW, destinate transportului de pasageri sau bunuri, care, în cazul vehiculelor terestre, îndeplinesc următoarele condiții:

- acestea să nu fi fost livrate cu mai mult de 6 luni de la data intrării în funcțiune sau
- acestea să nu fi efectuat deplasări care depășesc 6.000 km.

Noțiunile uzuale în cadrul regimului special second-hand sunt:

- persoana impozabilă revânzătoare;
- marja profitului.

Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute se înregistrează prin formula contabilă:

607	=	371	2.389 lei
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	

- Rezultă un venit din vânzarea mărfurilor în sumă de 5.423,5 lei (6.000 lei – 576,5 lei = 5.423,5 lei).

Prin decontul de TVA cod 300, la rândul 9 alocat pentru „Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 19%”, se raportează:

- marja netă ca bază de impozitare a TVA: 3.034,5 lei;
- TVA aferentă marjei nete: 576,4 lei.

Valoarea de raportare se preia din Jurnalul special pentru vânzări întocmit pentru aplicarea regimului special second-hand întocmit în acest scop.

Exemplul 2 – Comerț cu autoturisme second-hand realizat de o societate neplătitoare de TVA

Topaz SRL, persoană care nu este înregistrată în scopuri de TVA, aplicând regimul special de scutire reglementat prin art. 310 din Codul fiscal, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, fără salariați, achiziționează autoturisme second-hand de la o firmă specializată din Austria. Autoturismul achiziționat este destinat vânzării către diverse persoane fizice din România.



Pe factura emisă de către furnizorul din Austria este înscrisă mențiunea regim special, TVA inclusă. Pe data de 15 ianuarie anul N se recepționează autoturismul Volkswagen golf, an de fabricație 2009, preț achiziție 6.000 euro, la un curs valutar al B.N.R. de 4,7794 lei/euro.

Pentru această achiziție, societatea Topaz SRL nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în regim special conform prevederilor art. 317 din Codul fiscal deoarece nu depășește plafonul de achiziții intracomunitare impozabile în România prevăzut la art. 268 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.

Plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este de 34.000 lei este format doar din valoarea achizițiilor intracomunitare de bunuri impozabile în România. Achizițiile intracomunitare de bunuri pentru care furnizorii au aplicat regimul special second-hand nu sunt impozabile în România, motiv pentru care valoarea acestora nu se ia în considerare la determinarea plafonului de 10.000 euro.

La cumpărarea acestor mașini second-hand, societatea are obligația, din punct de vedere fiscal și declarativ, potrivit art. 471 alin. (2) din Codul fiscal, să depună o declarație la organul fiscal local în a cărui rază teritorială de competență are domiciliul, sediul sau punctul de lucru, după caz, în termen de 30 de zile de la data dobândirii și datorează impozit pe mijloacele de transport, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor înmatriculării sau înregistrării mijlocului de transport.

Pentru achiziția și revânzarea acestui autoturism se efectuează următoarele înregistrări contabile:

- Achiziția autoturismului la valoarea 28.676 lei, determinată în lei prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data emiterii facturii de către furnizorul extern, ca dată a exigibilității TVA:

2133	=	404	6.000 euro x
„Mijloace de transport“		„Furnizori de	x 4,7794 lei/euro =
		imobilizări“	= 28.676 lei

- Reclasificarea autoturismului la mărfuri:

371	=	2133	28.676 lei
„Mărfuri“		„Mijloace de transport“	

- Vânzarea autoturismului conform facturii emise în data de 31 ianuarie anul N:

4111	=	707	36.000 lei
„Clienți“		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	

- Descărcarea gestiunii de marfă:

607	=	371	28.676 lei
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	

În luna ianuarie anul N, Topaz S.R.L. aplică regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, fără a aplica regimul special second-hand reglementat prin art. 312, deoarece nu este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316 pentru că nu a depășit plafonul de scutire de 300.000 lei/an calendaristic.

Totuși, în calitate de persoană impozabilă care are ca obiect de activitate achiziția de autoturisme care nu mai sunt noi și revânzarea acestora prin aplicarea regimului special second-hand, societatea Topaz are obligația organizării jurnalului special pentru vânzări în care evidențiază marja profitului său pentru fiecare vânzare efectuată. Pentru revânzarea efectuată în luna iulie 2019, marja profitului brut realizat este în sumă de 7.608 lei ca diferență între prețul de revânzare și prețul de achiziție de la un alt revânzător (36.000 lei – 28.676 lei = 7.324 lei).

Suma de 7.324 lei se are în vedere la determinarea plafonului de scutire de 300.000 lei/an conform prevederilor pct. 83 alin. (4) din Normele de aplicare a art. 310 prin care se reglementează, în mod expres, faptul că: *„Persoanele impozabile care, dacă ar fi înregistrate normal în scopuri de taxă conform art. 316 din Codul fiscal, ar aplica un regim special de taxă conform prevederilor art. 311 și 312 din Codul fiscal vor lua în calculul determinării cifrei de afaceri prevăzute la art. 310 alin. (1) din Codul fiscal numai baza impozabilă pentru respectivele operațiuni determinată în conformitate cu prevederile art. 311 și 312 din Codul fiscal.”*

Vânzări la distanță – tratament contabil și fiscal

Vânzările la distanță sunt definite prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal ca fiind acele livrări de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de altă persoană în numele acestuia către:

- ⇒ un cumpărător persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă, pentru care achizițiile intracomunitare de bunuri nu sunt considerate operațiuni impozabile în România în condițiile în care:
 - a) sunt realizate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;
 - b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, echivalent în lei 34.000 lei;
- ⇒ altă persoană neimpozabilă.



Regula generală privind determinarea locului livrării este stabilită la art. 275 din Codul fiscal.

Astfel, se consideră a fi locul livrării de bunuri locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț.

În cazul vânzărilor la distanță, art. 275 alin. (2) lit. a) și lit. b) din Codul fiscal stabilește, prin excepție de la regula generală, regula privind stabilirea locului livrării astfel:

1) Pentru persoane impozabile stabilite într-un stat membru, dar nu în România:

- în cazul unei vânzări la distanță care se efectuează dintr-un **stat membru spre România**, *locul livrării* se consideră *în România* dacă livrarea este efectuată către un cumpărător persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă, care nu are obligația de a se înregistra în scopuri de TVA pentru achiziții intracomunitare sau către orice altă persoană neimpozabilă și dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:
 - a) valoarea totală a vânzărilor la distanță al căror transport sau a căror expediere în România se realizează de către un furnizor, în anul calendaristic în care are loc o anumită vânzare la distanță, inclusiv valoarea respectivei vânzări la distanță, sau în anul calendaristic precedent, **depășește plafonul pentru vânzări la distanță de 35.000 euro** (echivalent în lei 118.000 lei); sau
 - b) **furnizorul a optat** în statul membru din care se transportă bunurile pentru considerarea vânzărilor sale la distanță, care presupun transportul bunurilor din acel stat membru în România, ca având loc în România.



Modul de calcul al plafonului de 118.000 lei/an calendaristic

La calculul plafonului se iau în considerare:

- a) valoarea tuturor vânzărilor la distanță efectuate de furnizor dintr-un stat membru în România;
- b) valoarea vânzării la distanță ce conduce la depășirea plafonului.

Nu se iau în considerare:

- a) valoarea vânzărilor la distanță de bunuri accizabile;
- b) valoarea oricărei livrări intracomunitare de mijloace de transport noi;
- c) valoarea oricărei livrări de bunuri cu instalare sau montare, efectuate în România de către furnizor sau de altă persoană în numele acestuia;
- d) valoarea oricărei livrări efectuate de furnizor în statul membru de plecare în cadrul tranzacției supuse regimului special al marjei profitului pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități.



Ce se întâmplă la depășirea plafonului de 118.000 lei?

În cazul în care vânzările la distanță efectuate de un furnizor dintr-un alt stat membru în România depășesc plafonul de 118.000 lei într-un an calendaristic se consideră că toate vânzările la distanță efectuate de furnizor din acel stat membru în România au loc în România pe perioada rămasă din anul calendaristic în care s-a depășit plafonul și pentru anul calendaristic următor.



Din acest motiv, furnizorul trebuie să se înregistreze în România în scopuri de TVA, conform art. 316 din Codul fiscal deoarece este persoană juridică obligată la plata taxei în România.

Excepția de la regula generală privind locul acestor operațiuni nu se aplică vânzărilor la distanță efectuate din alt stat membru în România în cazul livrărilor de bunuri reprezentând:

- ✓ mijloace de transport noi;
- ✓ bunuri instalate sau asamblate de furnizor ori în numele acestuia;
- ✓ bunuri taxate în statul membru de plecare, conform regimului special privind bunurile second-hand, operele de artă, obiectele de colecție și antichitățile;
- ✓ produse accizabile, livrate către persoane impozabile și persoane juridice neimpozabile.



2) Pentru persoane impozabile stabilite în România:

- în cazul unei vânzări la distanță efectuate **din România către alt stat membru**, *locul livrării se consideră în acest alt stat membru*, în cazul în care livrarea este efectuată către o persoană care nu îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în sco-

La depășirea plafonului



În cazul în care furnizorul depășește plafonul pentru vânzări la distanță stabilit de statul membru de destinație, se consideră că toate vânzările la distanță efectuate de furnizorul din România în statul membru de destinație au loc în acel stat membru pentru perioada rămasă din anul calendaristic în care s-a depășit plafonul și pentru anul calendaristic următor.

Dacă plafonul se depășește și în anul următor, se aplică aceleași reguli referitoare la locul acestor vânzări.

Ca urmare a depășirii plafonului pentru vânzări la distanță stabilit în statul membru, furnizorii trebuie să se înregistreze ca plătitor de TVA în acel stat membru.

Exemple de plafoane pentru vânzări la distanță

Belgia – 35.000 euro
 Cehia – 35.000 euro
 Germania – 100.000 euro
 Polonia – 35.000 euro
 Spania – 35.000 euro
 Ungaria – 35.000 euro
 UK – 70.000 GBP

Exemplu



Societatea Plantaverde SRL, neînregistrată ca plătitor de TVA în România, dorește să vândă în Polonia produse cosmetice naturale către persoane fizice ce efectuează comenzi online.

Plafonul pentru vânzări la distanță în Polonia este de 35.000 euro.

Până la atingerea plafonului de 35.000 euro, locul livrării bunurilor pentru comenzile online primite și onorate de către furnizorul din România este în România.

În acest stadiu, se consideră că furnizorul din România aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici reglementat în Codul fiscal din România prin art. 310. Astfel, pentru livrările efectuate către diverși cumpărători persoane neimpozabile din Polonia, facturile se emit fără TVA.

Înregistrarea vânzării către persoane fizice la un preț în euro, echivalent cu 1.000 lei:

411	=	707	1.000 lei
„Clienți“		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	

– Descărcarea gestiunii la un cost de 650 lei:

607	=	357	650 lei
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	