

Această lucrare poate fi vizualizată și online



www.rsonline.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabil

Nr. 93, iulie 2023

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Tratamentul fiscal al veniturilor obținute în România de o persoană fizică nerezidentă, precum și al veniturilor obținute din străinătate de o persoană fizică română



MONOGRAFIE CONTABILĂ

Lichidare societate cu autoturism

CAZURI PRACTICE

Vânzare sub costuri

Credit imobiliar

Cheltuieli de deplasare. Tratament contabil și fiscal

Ce ar trebui să învețe copiii la școală?

Dați o căutare pe Google după întrebarea de mai sus și o să vă treziți cu o grămadă de propuneri, venite atât de la părinți, cât și de la elevi. Chestii practice: educație financiară, cum să întocmești un CV, bune maniere, legislație rutieră, cum funcționează instituțiile statului, tehnici diverse – de citire rapidă, de argumentare, de acordare a primului ajutor, de meditație, de dezvoltare a inteligenței emoționale... Nimic însă despre matematică, fizică, chimie.

Matematica, fizica, chimia par să n-aibă niciun rost: s-ar zice că sunt introduse în programa școlară doar ca să te chinuie și să îți încarce pe termen scurt memoria cu niște lucruri abstracte, de care nu te vei lovi niciodată în viața reală.

Doar că... surpriză! Viața reală înseamnă fix matematică, fizică, chimie. Înseamnă apă potabilă la robinet, frigidere în care să-ți ții mâncarea, blocuri care să nu cadă pe tine, mașini și nave pentru transportul mărfurilor. Înseamnă avioane, lifturi, aer condiționat, benzină la pompă. Înseamnă îngrășăminte pentru agricultură, anestezice, aparate RMN, sisteme de termoficare, centrale nucleare, sateliți pentru telefonie mobilă – adică lucruri care presupun, prin definiție, cunoștințe ample în cele 3 discipline menționate mai sus.

Cine să asigure toate aceste lucruri? Specialiștii în citire rapidă și în întocmirea unui CV?

OK, științele exacte sunt dificile. Dar acesta nu e un motiv ca să le eliminăm din sistemul de învățământ doar pentru că nu se potrivesc cu disponibilitatea sau capacitatea unora de a învăța. Strategia corectă este să fixezi standarde ridicate și să aduci elevul la nivelul lor, nu să cobori standardele la nivelul elevului. Educația, până la urmă, înseamnă evoluție.

Anihai Băscu

Tratamentul fiscal al veniturilor obținute în România de o persoană fizică nerezidentă, precum și al veniturilor obținute din străinătate, de o persoană fizică română

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Tratamentul fiscal al veniturilor obținute în România de o persoană fizică din străinătate

Persoanele fizice care părăsesc România sau care sosesc în România pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere care depășește/depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, sunt obligate să-și stabilească rezidența fiscală, în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 1.099/2016 pentru reglementarea unor aspecte privind rezidența în România a persoanelor fizice.

Rezidența fiscală se stabilește de orice stat (atât cel român, cât și alte state) în care persoanele fizice locuiesc, determinarea acesteia fiind necesară pentru a se putea stabili care este statul în care o persoană își va îndeplini obligațiile fiscale și pentru a se evita dubla impunere (adică impunerea în ambele state), în situația în care există cu statul respectiv încheiată o convenție în acest sens.

În funcție de prevederile convenției, impozitul pe venit sau pe proprietate se datorează fie în România, fie în celălalt stat.

Persoanele fizice care sosesc în România și au o ședere în statul român pe o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat au obligația completării formularului Z015 „Chestionar pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la sosirea în România” în termen de 30 de zile de la împlinirea termenului de 183 de zile de prezență în România. (art. 14 din O.M.F.P. nr. 1.099/2016).

Formularul trebuie însoțit de următoarele documente, după caz. (art. 14 din O.M.F.P nr. 1.099/2016):

- a) copia pașaportului, valabil, iar cetățenii Uniunii Europene vor anexa copia pașaportului sau a documentului național de identitate, valabil;

- b) copia cărții de identitate/cărții de rezidență permanente/permisului de ședere/certificatului de înregistrare fiscală, emise/emis de autoritatea competentă din România;
- c) documente care atestă existența unei locuințe în România a persoanei fizice, locuință care poate fi în proprietate sau închiriată sau care rămâne disponibilă oricând (exemplu: contractul de comodat/luarea în spațiu etc.), pentru această persoană și/sau familia sa;
- d) certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă a statului străin sau un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a acelui stat, în original sau în copie legalizată, însoțit de o traducere autorizată în limba română, după caz;
- e) un document emis de autoritatea fiscală străină care atestă că persoana fizică este scoasă din evidența sa fiscală, după caz;
- f) la cererea organului fiscal central competent din România, persoana impozabilă este obligată să prezinte documentele solicitate de aceasta, însoțite de o traducere autorizată în limba română și, după caz, să aducă clarificări adiționale.

IMPORTANT!

Dacă persoana fizică nerezidentă nu face dovada rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii (adică nu prezintă certificat de rezidență fiscală) și îndeplinește condițiile de rezidență prevăzute mai jos, se va considera că este rezidentă în statul român:

- centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;
- este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat.

În acest caz, persoana fizică va fi notificată că are obligație fiscală integrală în România, fiind supusă impozitului pe venit pentru venitul obținut din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de la care aceasta devine rezidentă în România.” (art. 59 alin. (2) din Codul fiscal)

Persoanei fizice cu obligație fiscală integrală în România i se eliberează la cerere (prin completarea formularului Z03) **certificatul de rezidență fiscală**. În certificatul de rezidență fiscală, organul fiscal central competent va certifica anul/anii, respectiv perioada din an, pentru care persoana fizică este rezidentă în România.

EXEMPLU:

Presupunem că persoana fizică care obține venituri din România este rezidentă fiscal în Marea Britanie.

Convenția de evitare a dublei impunerii încheiată între România și Marea Britanie reglementează următoarele aspecte:

„ART. 16 Profesii dependente

1. Sub rezerva prevederilor art. 17, 19, 20, 21 și 22, salariile și alte remunerații similare pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru o activitate salariată vor fi impozabile numai în acel stat cu condiția ca activitatea să nu fie exercitată în celălalt stat contractant. Dacă activitatea este exercitată în celălalt stat contractant, astfel de remunerații pot fi impuse în acel celălalt stat contractant, așa cum sunt obținute din acel stat.

2. Prin derogare de la prevederile paragrafului 1 al prezentului articol, remunerațiile obținute de un rezident al unui stat contractant pentru activitate salariată exercitată în celălalt stat contractant, dacă:

- a) beneficiarul este prezent în celălalt stat pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în cursul anului fiscal vizat, și
- b) remunerațiile sunt plătite de către sau în numele unei persoane care angajează și care nu este rezidentă a celui alt stat, și
- c) sarcina remunerațiilor nu este suportată de către un sediu permanent sau de o bază fixă pe care cel care angajează o are în celălalt stat.

3. Prin derogare de la dispozițiile anterioare ale acestui articol, remunerațiile pe care un rezident al unui stat contractant le primește pentru activitate salariată exercitată la bordul unei nave, aeronave sau al unui vehicul de transport feroviar sau rutier în trafic internațional, pot fi impuse în statul contractant în care este situat locul conducerii efective a întreprinderii.”

Pentru ca prevederile CEDI să fie aplicabile, condiția este ca cetățeanul străin să prezinte plătitorului de venituri certificat de rezidență fiscală.

În stabilirea tratamentului fiscal aplicabil veniturilor salariale realizate de persoana fizică din UK sunt aplicabile prevederile art. 127 din Codul fiscal și ale pct. 43 alin. (4) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele de aplicare la Codul fiscal, coroborate cu prevederile Convenției de evitare a dublei impuneri:

„Veniturile din activități dependente realizate de persoane fizice nerezidente care își desfășoară activitatea în România se impun dacă persoana fizică este prezentă în România una sau mai multe perioade de timp ce depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni consecutive care se încheie în anul calendaristic în cauză sau în perioadă și condițiile menționate în convenția de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu statul străin și numai dacă respectiva persoană fizică face dovada rezidenței în statul cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri”.

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit sunt reglementate la articolul 61*) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

- b) **venituri din salarii și asimilate salariilor**, definite conform art. 76 Cod fiscal.

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

Cota de impozit este de 10% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor (art. 64 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal).

Determinarea impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor se realizează în conformitate cu prevederile art. 78 din Codul fiscal, iar declararea acestuia se efectuează potrivit Ordinului nr. 165/7/1.272/456/2023 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a **„Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”** (formularul 112).

Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația să completeze și să depună Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate pentru fiecare beneficiar de venit, până la termenul de plată a impozitului, inclusiv.

Plătitorul de venituri este obligat să elibereze contribuabilului, la cererea acestuia, un document (adeverința de venit) care să cuprindă cel puțin informații privind: datele de identificare ale contribuabilului, venitul realizat în cursul anului, deducerile personale acordate, impozitul calculat și reținut. Documentul eliberat contribuabilului, la cererea acestuia, nu reprezintă un formular tipizat.

Lichidare societate cu autoturism

expert contabil
Olga CREVELESCU

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

Societatea ABC SRL, plătitoare de impozit pe profit, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, nu mai desfășoară activitate și dorește dizolvarea și lichidarea. În data de 30 iunie 2023 a fost publicată în Monitorul Oficial Hotărârea asociatului unic privind începerea procedurii.

La data de 30 iunie anul N, balanța de verificare prezintă următoarele sol-duri:

1012 „Capital subscris vărsat”: 200 lei;

1061 „Rezerve legale”: 40 lei;

SD 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierde-rea neacoperită”: 60.000 lei;

2133 „Mijloace de transport”: 50.000 lei;

2813 „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”: 30.000 lei

5121 „Casa în lei”: 40.240 lei.

Asociatul dorește trecerea în proprietate a autoturismului la data lichidării. Valoarea de piață la data lichidării este de 20.000 lei.

Vom preciza cum se realizează închiderea conturilor și ce impozite trebuie plătite, cunoscând și faptul că autoturismul a fost utilizat exclusiv în interesul activității economice și la data achiziției s-a dedus integral TVA.

Soluție:

Prima etapă a operațiunilor de lichidare constă în depunerea la ONRC a unei cereri de dizolvare simultană cu lichidarea – model pretipărit de la registru (cod: 11-10-150), în care, la punctul 4.6, se bifează atât „dizolvare”, cât și „lichidare”.

Această cerere trebuie însoțită de o serie de documente juridice, între care hotărârea AGA (hotărârea asociatului unic) de aprobare a dizolvării cu lichidare simultană, împuternicire pentru persoana care depune actele, dovada plății taxelor la ONRC și de publicare a hotărârii AGA în Monitorul Oficial, Partea a IV-a (taxele se achită direct la ONRC).

După câteva zile de la depunerea acestor documente, ONRC eliberează so-cietății certificatul de mențiuni privind dizolvarea cu lichidare.

Dar acest lucru nu înseamnă că societatea este desființată, ci semnaleză faptul că societatea a intrat într-un proces juridic de dizolvare, care va avea efect radierea societății.

Procedura efectivă de lichidare și, implicit, de radiere poate începe abia după trecerea unei perioade obligatorii de 30 de zile calendaristice de la data publicării în Monitorul Oficial, Partea a IV-a, a hotărârii de dizolvare cu lichidare simultană, perioadă în care eventualii creditori/opozanți pot ataca decizia (pot face opoziție la dizolvarea și lichidarea societății).

Însă dacă, din punct de vedere juridic, societatea nu trebuie să întreprindă nimic de la data depunerii actelor la ONRC în prima etapă până la împlinirea celor 30 de zile de la data Monitorului Oficial în care este publicată AGA, din punct de vedere fiscal, începând cu data certificatului de mențiuni, societatea are obligația depunerii doar la ANAF (nu și la ONRC) a bilanțului de lichidare (nu bilanțul de radiere, pe zero).

Bilanțul de lichidare se întocmește pe baza soldurilor existente într-o balanță întocmită la data eliberării certificatului de mențiuni de dizolvare cu lichidare, din etapa I, indiferent de informațiile înscrise în acea balanță.

Acest bilanț de lichidare este unul întocmit doar în scop informativ, având un caracter special.

Datele concrete față de care societatea se raportează și întreprinde anumite demersuri privind decizia sa de a se radia sunt doar cele de pe documentele legale: certificatele de mențiuni eliberate de ONRC, data Monitorului Oficial, Partea a IV-a, în care s-a publicat AGA de dizolvare cu lichidare simultană și de la care se calculează cele 30 de zile de opoziție și alte asemenea.

Bilanțul de lichidare este reprezentat de formularul în care se bifează prima căsuță „Situatii financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau lichidare conform art. 28 și 36 alin. (4) din Legea contabilității nr. 82/1991”, la care se anexează o arhivă zip ce conține aceleași documente ca pentru orice situații financiare (F10, F20, F30, F40, declarația conform art. 30, raportul administratorului, notele explicative și hotărârea asociaților/asociatului unic de aprobare a bilanțului de lichidare).

Raportul administratorului și notele explicative vor purta mențiunea „în vederea lichidării”. În declarația conform articolului 30, după sintagma „situații financiare anuale”, se include sintagma „în vederea lichidării”, iar la lit. c) se va înscrie textul „Persoana juridică se dizolvă cu lichidare simultană.”

Bilanțul de lichidare (S1039 la care s-a atașat arhiva zip cu documentele anterior specificate, semnate de către conducătorul societății) se depune online la ANAF în termen de 30 de zile de la data aprobării sale de către adunarea generală a asociaților/asociatului unic (de la data AGA de aprobare a acestor situații financiare de lichidare, care este odată ulterioară sau egală cu data de pe certificatul de mențiuni). Acest bilanț nu se depune la ONRC, având doar scop special, de informare a eventualilor creditori ai societății.

Baza legală pentru depunerea bilanțului de lichidare este reprezentată de: art. 28 alin. (11) și art. 36 alin. (4) din Legea nr. 82/1991, a contabilității – republicată, cu modificările și completările ulterioare – și punctul 5 din Anexa nr. 1 din O.M.F.P. nr. 897/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților.

Din punct de vedere economic și comercial, societatea își urmează cursul activității sale, efectuând operațiuni specifice activității sale. În acest sens, la art. 233 din Legea societăților nr. 31/1990 se menționează că societatea își păstrează personalitatea juridică pentru operațiunile lichidării, până la terminarea acesteia.

Se pot face returnări de marfă, vânzări și orice altfel de operațiuni economice.

Operațiunile respective se analizează și se gestionează din punct de vedere contabil și fiscal fără a se ține cont de faptul că societatea este în curs de dizolvare cu lichidare.

De asemenea, societatea calculează taxe și impozite și depune declarații conform vectorului sau fiscal, la termenele respective.

Diminuare capital social. Diminuare rezervă legală. Tratament fiscal și contabil

CAZURI PRACTICE

ÎNTREBARE:

În luna aprilie 2023, ALFA SA și-a diminuat capitalul social. Diminuarea s-a făcut cu aprobarea AGEA și a respectat legea în ceea ce privește diminuarea capitalului social. Societatea nu înregistrează pierderi și face restituirea diferențelor către acționari în iunie 2023. În AGEA nu s-a făcut referire la diminuarea rezervei legale.

1. La ce dată se înregistrează diminuarea rezervei legale în urma diminuării capitalului social?
2. Este nevoie de hotărârea AGA pentru diminuarea acesteia?
3. Care este monografia contabilă?
4. Pentru o societate plătitoare de impozit pe profit, rezerva este impozabilă?
5. Pentru o microîntreprindere, rezerva este impozabilă?
6. Care este cadrul legal?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

1.
Potrivit prevederilor de la pct. 19 alin. (1) din NM, în aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, rezerva se calculează cumulativ de la începutul anului și este deductibilă la calculul rezultatului fiscal trimestrial sau anual, după caz.

Rezervele astfel constituite se majorează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul.

De asemenea, majorarea sau diminuarea rezervelor astfel constituite se efectuează și în funcție de nivelul capitalului social subscris și vărsat sau al patrimoniului. În situația în care, ca urmare a efectuării unor operațiuni de reorganizare, prevăzute de lege, rezerva legală a persoanei juridice beneficiare depășește a cincea parte din capitalul social sau din patrimoniul social, după caz, diminuarea rezervei legale la nivelul prevăzut de lege nu este obligatorie.

În cazul în care rezerva legală este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, inclusiv pentru majorarea capitalului social, rezerva reconstituită ulterior acestei utilizări, în aceeași limită, este deductibilă la calculul rezultatului fiscal.

Vânzare sub costuri

ÎNTREBARE:

Colegii de la Comercial doresc să notifice primăria pentru a vinde stocuri de marfă (stocuri fără mișcare de ceva timp) sub cost.

Care sunt implicațiile din punctul de vedere fiscal – cheltuială deductibilă/nedeductibilă și TVA? Care este monografia contabilă pentru această tranzacție?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

De vreme ce vorbiți despre notificarea primăriei, atunci înțeleg că doriți să realizați o vânzare de soldare sau de lichidare.

- În cazul în care evidența stocurilor se ține la preț de vânzare cu amănuntul, pentru produsele ce se vor vinde sub costuri veți anula adaosul comercial și TVA neexigibilă:

%	=	371	
		„Mărfuri”	
378			
„Diferențe de preț la mărfuri”			
4428			
„TVA neexigibilă”			

aducându-le la valoarea costului de achiziție.

- Monografia contabilă este aceeași ca pentru orice vânzare de mărfuri:

4111	=	%	
„Clienți”			
		707	prețul de vânzare
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	
		„TVA colectată”	

- Descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute:

607	=	371	costul de achiziție
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

Cheltuiala astfel înregistrată în contul 607 este integral deductibilă conform art. 25 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal – deoarece este realizată în scopul activității economice.

(Se consideră operațiuni realizate în scopul activității economice și limitarea pierderilor pe care le-ați înregistra cașând stocurile sau păstrându-le și înregistrând cheltuieli cu pază, utilități pentru spațiul de depozitare etc.)

4.

Având în vedere că perioada fiscală este trimestrială, livrările intracomunitare declarate în D390 se declară cumulat pentru lunile din trimestrul respectiv la rd. 1 din D300:

- se înscriu informațiile preluate din jurnalul de vânzări privind baza de impozitare pentru livrările intracomunitare de bunuri scutite conform art. 294 alin. (2) lit. a) și d) din Codul fiscal, și pentru livrările intracomunitare de bunuri cu cod T, efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare de cumpărătorul revânzător, prevăzute la art. 276 alin. (5) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare (în cazul dvs., trimestrul).

Vânzare 2 apartamente în același an. Persoană fizică

ÎNTREBARE:

O persoană fizică vinde în decursul aceluiași an 2 apartamente. Al doilea apartament dorește să îl vândă unei persoane juridice înregistrate în scopuri de TVA.

Cum este încadrată această tranzacție din punctul de vedere al TVA? Persoana trebuie să plătească TVA pentru această tranzacție sau este scutită de TVA?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Voi considera că acestea sunt singurele activități desfășurate de persoana fizică. A doua tranzacție poate obliga persoana fizică să se înregistreze în scopuri de TVA, dar numai după efectuarea vânzării. Deci pentru a doua vânzare nu se poate colecta TVA.

În speța dată trebuie analizată natura tranzacției pentru a stabili dacă persoana fizică devine sau nu persoană impozabilă și apoi, în funcție de încadrarea apartamentelor la construcții noi sau vechi din punctul de vedere al TVA, dacă persoana fizică trebuie sau nu să se înregistreze în scopuri de TVA.

Regulile sunt prevăzute la pct. 4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

4. (1) În sensul art. 269 alin. (2) din Codul fiscal, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale, în concordanță cu principiul de bază al sistemului de TVA potrivit căruia taxa trebuie să fie neutră, se referă la orice tip de tranzacții, indiferent de forma lor juridică, astfel cum se menționează în constatările Curții Europene de Justiție în cazurile C-186/89 Van Tien, C-306/94 Regie dauphinoise, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SA (EDM).

(2) În aplicarea prevederilor alin. (1), persoanele fizice nu se consideră că realizează o activitate economică în sfera de aplicare a taxei atunci când obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri, care au