

Tranzacțiile între persoane afiliate.

Aspecte fiscale și contabile

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Necesitatea reglementării raporturilor între jurisdicțiile naționale pentru stabilirea unor reguli precise care să conducă la impozitarea profitului în statul în care este realizat a fost determinată de volumul foarte mare al tranzacțiilor desfășurate între entități afiliate, estimările Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică privind creșterea continuă a ponderii acestora în totalul tranzacțiilor pe plan mondial părând a se realiza.

Sunt întâlnite frecvente cazuri în care tranzacțiile efectuate între afiliați sunt realizate la un preț diferit de prețul pieței, în vederea obținerii unor avantaje fiscale sau de altă natură, motiv pentru care ANAF a avertizat agenții economice despre înăsprirea controalelor pe linia prețurilor de transfer.

Pornind de la necesitatea respectării cu strictețe a prevederilor art 11 din Codul fiscal, potrivit căruia tranzacțiile între persoane afiliate se efectuează la prețul pieței, a fost emis Ordinul președintelui ANAF nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

Prețul de piață este suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială.

1. Ce sunt afiliații. Criterii de afiliere

Conform definiției date de Codul fiscal, o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;
- b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;
- c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;
- d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua ori dacă le controlează în mod efectiv;

Se consideră că o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere faptic, cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/personalul de conducere are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate, prin încheierea de tranzacții cu alte persoane juridice care sunt sub controlul aceleiași administrator/personal de conducere sau că persoana de conducere din cadrul persoanei juridice este acționar sau administrator în cadrul persoanei juridice vizate.

Pentru justificarea controlului exercitat în mod efectiv sunt luate în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, drepturile atribuite prin: acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii.

Prevederile de la lit. d) stabilesc o relație de afiliere între două persoane juridice pentru cazul în care o persoană terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Exemple de entități afiliate:

> Entitatea A deține 30% din părțile sociale ale entității B.

Cele două societăți sunt persoane afiliate deoarece prima societate deține peste 25% din capitalul social al societății B.

> Popescu deține 30% din părțile sociale ale entității A și este administrator în entitatea B.

Cele două societăți sunt persoane afiliate pentru că aceeași persoană deține peste 25% în capitalul unei entități și, fiind administrator în cea de-a doua societate, se consideră că are capacitatea de decizie asupra activității acesteia.

Ce sunt persoanele asociate

La art. 40¹ din Codul fiscal se definește întreprinderea asociată în oricare dintre următoarele situații:

- a) o entitate în care contribuabilul deține direct sau indirect o participație, și anume drepturi de vot sau dețineri de capital în proporție de 25% sau mai mult, sau are dreptul să primească 25% sau mai mult din profitul entității respective;
- b) o persoană fizică sau o entitate care deține direct sau indirect o participație, și anume drepturi de vot sau dețineri de capital în proporție de 25% sau mai mult într-un contribuabil, sau are dreptul să primească 25% sau mai mult din profitul contribuabilului;
- c) în cazul în care o persoană fizică sau o entitate deține direct sau indirect o participație de 25% sau mai mult într-un contribuabil și în una sau mai multe entități, toate entitățile în cauză, inclusiv contribuabilul, sunt considerate întreprinderi asociate.

Așadar, în cazul entităților asociate, condiția este deținerea de participații la cealaltă societate (drepturi de vot sau dețineri în capitalul social în proporție de 25%) sau dreptul să primească 25% sau mai mult din profitul contribuabilului.

Studii de caz

A. Societăți afiliate. Deținere indirectă. Declarația 394

Întrebare: O persoană juridică SRL cu asociat, unic are o factură de intrare pentru servicii auto pentru un autovehicul de la un service auto. Service-ul auto are 2 asociați, unul dintre ei deține 60% din capitalul social al firmei și este sora asociatului unic și administratorului firmei căreia i se prestează serviciul.

Este o situație de persoane afiliate? La declarația informativă D394 a celor 2 firme se bifează persoană afiliată?

Răspuns: Potrivit art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;

- b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;
- c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;
- d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua, ori dacă le controlează în mod efectiv.

Astfel, fratele și sora sunt rude de gradul II. Datorită faptului că fratele deține 100% în prima societate și sora deține 60% (peste 25%) în cea de a doua societate (service auto), rezultă că cele două societăți sunt afiliate (deținere indirectă prin afilierea rezultată din gradul de rudenie).

Deși nu există participații reciproce (societatea fratelui nu deține părți sociale în service și nici invers), cele două societăți sunt afiliate (în mod indirect) pentru că fiecare rudă (frate/soră) deține peste 25% din capitalul societăților.

În consecință, cele 2 societăți sunt afiliate.

Conform Secțiunii 1, lit. g) din Instrucțiunile la Ordinul ANAF nr. 3.281/2020 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.769/2015 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național, în situația în care persoana impozabilă a desfășurat/nu a desfășurat în perioada de raportare operațiuni cu persoane afiliate, conform definiției prevăzute la art. 7 din Codul fiscal, se va bifa căsuța corespunzătoare.

Prin urmare, datorită faptului că cele 2 societăți sunt afiliate și au existat tranzacții între cele două societăți, da, se va bifa căsuța corespunzătoare din Declarația 394 cu privire la tranzacții efectuate cu societăți afiliate.

B. Operațiuni cu persoane afiliate nerezidente declarate în D390

Întrebare: După cum se știe, Declarația 394 cuprinde o casetă în vederea declarării de către contribuabili dacă au efectuat sau nu operațiuni cu persoanele afiliate în perioada de raportare.

Având în vedere că D394 se referă la declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național, o societate comercială care efectuează operațiuni cu persoane afiliate nerezidente, care sunt declarate prin D390, va bifa „da” sau „nu” în noua casetă din D394?

Răspuns: Potrivit pct. 1 lit. a) și b) din Anexa nr. 2 la Ordinul nr. 3.769/2015, așa cum a fost modificat prin Ordinul nr. 3.281/19.08.2020, Declarația 394 se completează și se depune pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile în România pentru care persoana obligată la plata taxei este furnizorul/prestatorul, conform art. 307 alin. (1) sau (7) din Codul fiscal, sau beneficiarul, conform art. 331 din Codul fiscal.

Declarația se depune pentru orice operațiune taxabilă în România pentru care, conform titlului VII din Codul fiscal, este emisă o factură, inclusiv pentru avansuri, precum și pentru operațiunile la care se aplică sistemul TVA la încasare.

Totodată, Declarația 394 se completează și se depune de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal, care realizează achiziții de bunuri sau servicii taxabile pentru care locul livrării/prestării este în România conform art. 275, respectiv art. 278 din Codul fiscal.

Nu se înscriu achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii pentru care există obligativitatea înscrierii în declarația 390.

În consecință, coroborând cele de mai sus, precum și cu prevederile art. 7 și 266 din Codul fiscal, în opinia noastră:

– se bifează „NU” pentru tranzacțiile cu persoane afiliate nerezidente în România, tranzacții care au fost declarate în Declarația 390;

Vânzare imobile reevaluate

expert contabil
Olga CREVELESCU

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

O societate comercială, plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor încă de la înființare, înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, vinde în luna mai 2021 o clădire (cu terenul aferent) – clădirea nr. 1 și două terenuri către o altă persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal.

Terenurile sunt terenuri construibile (conform certificatului de urbanism), iar construcția (cu terenul aferent) a fost achiziționată de la o persoană fizică fără TVA în anul 2015. Pentru a stabili regimul TVA aferent vânzării construcției s-a întocmit un raport de evaluare din care a rezultat că valoarea clădirii este mai mare decât valoarea terenului aferent.

Nu s-au efectuat modificări sau transformări ale clădirii până în prezent.

Pentru aceste active s-a efectuat o reevaluare la 31.12.2019, înregistrându-se următoarele diferențe:

- o creștere de valoare a clădirii nr. 1, înregistrată în creditul contului 105;
- o creștere de valoare a terenului nr. 1, înregistrată în creditul contului 105;
- o scădere de valoare a terenului nr. 2, înregistrată pe cheltuieli.

Rezerva din reevaluare nu a fost transferată din 105 pe măsura amortizării clădirii nr. 1, conform politicilor contabile aprobate la nivelul societății.

Stabilim care este tratamentul contabil și fiscal pentru aceste operațiuni, cunoscând și faptul că la data vânzării celor 3 imobile este depășit plafonul de 1.000.000 euro, respectiv:

- cum se evidențiază în contabilitate vânzarea imobilului, scoaterea din evidență a activelor vândute și capitalizarea rezervelor din reevaluare (în cazul imobilelor reevaluate în plus);
- dacă rezerva din reevaluare este luată în calcul la determinarea rezultatului fiscal pentru trimestrul II 2021;
- care este regimul cheltuielii în cazul terenului reevaluat în minus.

SOLUȚIE:

Potrivit Reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, o imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie de-

terminate ca diferența dintre veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, la venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz.

Astfel, în cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

În cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferența dintre valoarea rezultată în urma evaluării pe baza costului de achiziție sau a costului de producție și valoarea rezultată în urma reevaluării trebuie prezentată în bilanț la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în „Capital și rezerve” (contul 105 „Rezerve din reevaluare”), conform pct. 108 din Reglementările contabile, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Conform pct. 109 din Reglementările contabile, surplusul din reevaluare inclus în rezerva 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.

În acest sens, 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.

Astfel, în cazul în care imobilizările corporale scoase din evidență au făcut obiectul unor operațiuni de reevaluare, pentru care s-au înregistrat diferențe din reevaluare, cu ocazia scoaterii din evidență a imobilizărilor se reflectă capitalizarea surplusului din reevaluare, prin transferul direct în capitalul propriu.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, conform pct. 5 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicate, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale, potrivit prevederilor art. 26 alin. (6) și (7) din Codul fiscal, sunt considerate elemente similare veniturilor.

Potrivit prevederilor art. 26 alin. (6) și (7) din Codul fiscal, 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.

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor necorporale, efectuată de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor cu cedarea imobilizărilor necorporale, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor imobilizări necorporale, după caz.

Vânzare cădire nr. 1 cu terenul aferent

Potrivit art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, este scutită de TVA livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri.

IMPORTANT!

În situația în care se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, se

aplică prevederile punctului 55 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal. Potrivit acestor prevederi, atunci când se livrează un corp funciar unic format din construcția și terenul pe care aceasta este edificată, identificat printr-un singur număr cadastral:

- 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;
- 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;
- 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.

În speța dată, construcția (cu terenul aferent) a fost achiziționată de la o persoană fizică fără TVA în anul 2015 și dintr-un raport de evaluare a rezultat că valoarea clădirii este mai mare decât valoarea terenului aferent. Prin urmare, livrarea în cauză este scutită de TVA prin efectul legii fără a exista obligația de ajustare a TVA deoarece nu s-a dedus TVA la achiziția imobilului.

ATENȚIE!

Raportul de evaluare întocmit pentru stabilirea regimului fiscal la data vânzării nu se evidențiază în contabilitate.

Din acest motiv, nu este oportună exercitarea operațiunii de taxare a livrării și factura se întocmește fără TVA (fără menționare „taxare inversă”).

● La reevaluare s-a înregistrat:

212 „Construcții”	=	105 „Rezerve din reevaluare”
----------------------	---	---------------------------------

● Reflectarea în contabilitate a vânzării clădirii cedate, cu terenul aferent, la preț de vânzare:

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

● Scoaterea din evidență a clădirii:

%	=	212* „Construcții” scoase din evidență
2812** „Amortizarea construcțiilor” 6583*** „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		
<p>*valoarea construcției **valoarea amortizată a construcției ***valoarea neamortizată a construcției</p>		

Obligații fiscale.

Condiții pentru eșalonare la plată

ÎNTREBARE:

Referitor la eșalonarea datoriilor către bugetul de stat (CAS, CASS, CAM, impozit pe salarii și venit), ce condiții trebuie îndeplinite pentru a eșalona datoriile pe o perioadă de 5 ani?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Perioada de eșalonare la plată se stabilește de organul fiscal competent în funcție de quantumul obligațiilor fiscale și de capacitatea financiară de plată a debitorului.

Eșalonările la plată acordate de către organul fiscal central sunt reglementate în Capitolul IV din Titlul VII al Codului de procedură fiscală. Potrivit acestuia, organele fiscale centrale acordă, la cererea debitorilor, eșalonări la plată pe o perioadă de cel mult 5 ani, dacă sunt îndeplinite condițiile de acordare a acestora. Pentru debitorii care nu constituie niciun fel de garanție potrivit prezentului capitol, eșalonarea se acordă pe cel mult 6 luni.

Eșalonarea la plată se acordă pentru toate obligațiile fiscale înscrise în certificatul de atestare fiscală, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute în acest capitol.

Eșalonarea la plată nu se acordă pentru:

- a) obligațiile fiscale care au făcut obiectul unei eșalonări acordate în temeiul acestui capitol, care și-a pierdut valabilitatea;
- b) obligațiile fiscale care au scadența și/sau termenul de plată după data eliberării certificatului de atestare fiscală;
- c) obligațiile fiscale care, la data eliberării certificatului de atestare fiscală, intră sub incidența art. 167, în limita sumei de rambursat/de restituit/de plată de la buget;
- d) obligațiile fiscale stabilite prin acte administrative fiscale care, la data eliberării certificatului de atestare fiscală, sunt suspendate în condițiile art. 14 sau 15 din Legea nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. În cazul în care suspendarea executării actului administrativ fiscal încetează după data comunicării unei decizii de eșalonare la plată, debitorul poate solicita includerea în eșalonare a obligațiilor fiscale ce au făcut obiectul suspendării, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente.

În acest scop, organul fiscal competent comunică debitorului o înștiințare de plată privind obligațiile fiscale individualizate în acte administrative pentru care a încetat suspendarea executării, precum și deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii aferente.

CAZURI PRACTICE

Livrare marfă către clienți interni sau externi. Transport facturat separat

ÎNTREBARE:

Societate plătitoare de impozit pe profit, având obiect de activitate comerțul cu ridicata nespecializat, facturează către clienți transportul mărfii principale, după cum urmează:

1. Transport evidențiat pe factura de marfă – client intern. La cererea clientului se face comanda la firme de curierat (cu care are contract) și ulterior se primește factura de la ei pentru costul respectiv și se trece pe factura clientului, pe rând separat.
2. Același lucru ca la punctul 1, dar clientul este extern.
3. Uneori, pentru clienții externi se facturează transportul separat, pe o factură ulterioară, până se știe care va fi valoarea exactă a costului de transport.

Societatea nu are în obiectul de activitate servicii de transport. Cum este corect să tratez acest transport ca monografie contabilă și ce obligații declarative există în cele 3 cazuri?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Se vor avea în vedere prevederile pct. 30 alin. (5)-(6) din Normele metodologice date în aplicarea art. 286 din Codul fiscal referitoare la cheltuielile accesorii potrivit cărora orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat.

Există o singură livrare/prestare în cazul în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând tranzacția principală, în timp ce unul sau mai multe elemente trebuie considerate cheltuieli accesorii care beneficiază de tratamentul fiscal al tranzacției principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutițiile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate.

Furnizorul/prestatorul nu poate aplica structura de comisionar prevăzută la pct. 31 alin. (4)-(6) din Normele metodologice pentru a refactura cheltuielile cu caracter accesorii operațiunii principale. În cazul livrării intracomunitare de bunuri, cheltuielile de transport se cuprind în baza impozabilă a livrării intracomunitare numai dacă, potrivit prevederilor contractuale, acestea cad în sarcina vânzătorului.

A se vedea în acest sens exemplul nr. 2 de la pct. 30 alin. (5) sau exemplul nr. 4 de la pct. 31 alin. (6) din normele metodologice.

Din cele prezentate nu reiese care este condiția de livrare a mărfurilor către clienții interni sau externi, respectiv dacă transportul cade în sarcina societății furnizoare care livrează marfa sau în sarcina clienților. Nu contează faptul că transportul nu este asigurat cu mijloace proprii ale furnizorului, ci se apelează la terți (firme de curierat) ori că acesta este evidențiat distinct în factură sau într-o factură separată ulterioară.

Astfel, dacă transportul este în sarcina furnizorului, din punctul de vedere al TVA se consideră că este vorba de o cheltuială accesorie, care are același regim fiscal cu livrarea mărfii către clienți, adică: livrare internă de marfă, declarată ca atare în decontul de TVA D300 și în declarația informativă D394 pentru clienții interni; livrare intracomunitară de marfă, declarată ca atare în decontul de TVA D300 și de declarația recapitulativă D390 VIES pentru clienții externi din UE; export de marfă, evidențiat ca atare în declarația vamală de export și în decontul de TVA D300 pentru clienții externi din afara UE.

În contabilitate, veniturile aferente transportului ce intră în sarcina furnizorului potrivit condiției de livrare vor fi considerate similar, respectiv ca venituri din vânzarea mărfurilor (contul 707), chiar dacă contravaloarea transportului este facturată separat clienților.

Cooperativă agricolă. Sistem de impunere. Regim fiscal venituri din subvenții

ÎNTREBARE:

Societate cooperativă agricolă de gradul 1 grupul de producători de lapte este înființată în anul 2012 ca microîntreprindere plătitoare de impozit pe venit. Încasează subvenții APIA pentru acoperirea unor cheltuieli aferente suprafețelor de teren luate în arendă. Subvenția încasată în anul 2020 este din anul 2019. La sfârșitul anului 2020, după recunoașterea la venituri a subvenției concomitent cu cheltuielile efectuate, mai rămâne în contul 472 o sumă.

Ce trebuie făcut cu această sumă? Rămâne pentru anul 2021 sau o trec la venituri în anul 2020 și plătesc impozit pe profit? Care este monografia contabilă pentru această speță? Din anul 2020, societatea este trecută în vectorul fiscal ca plătitoare de impozit pe profit.

Societatea cooperativă agricolă de gradul 1 grupul de producători de lapte trebuia menținută ca plătitoare de impozit pe venit sau impozit pe profit? Dacă da, conform cărei legi? Societate cooperativă agricolă de gradul 1 grupul de producători de lapte plătește impozit pe profit pentru subvențiile de la APIA? Dacă da, conform cărei legi?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Cooperativele agricole nu plătesc impozit pe veniturile microîntreprinderilor, ci impozit pe profit conform art. 76 alin. (1) lit. d) din Legea cooperatiei agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

Art. 76

(1) Activitatea cooperativelor agricole beneficiază de următoarele măsuri, care constituie derogări de la prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(...)

e) prin derogare de la dispozițiile Legii nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, cooperativele agricole care îndeplinesc condițiile de microîntreprinderi nu intră sub incidența Titlului III «Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor» și datorează impozit pe profit.

Conform art. 19 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, rezultatul fiscal se calculează ca diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31.

Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Veniturile neimpozabile se regăsesc la art. 23 din Codul fiscal. Printre veniturile neimpozabile nu se regăsesc veniturile din subvenții, astfel că aceste venituri sunt impozabile.

Conform pct. 397 – 402 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

Broker de asigurare. Monografie contabilă

ÎNTREBARE:

Se înființează o firmă de broker de asigurare. Care este monografia contabilă pentru acest gen de activitate? Societatea acționează drept intermediar. Va fi impozitată la venit sau la profit? Care sunt declarațiile obligatorii? Care sunt prevederile legale în acest domeniu?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform punctului 432 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători-revânzători.

În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

Astfel, sumele încasate reprezentând polițe încheiate în numele brokerului nu vor fi evidențiate în conturi din clasa 7, ci în 462:

● Încasarea polițelor de asigurări în numele brokerului:

5311/5121	=	462
„Casa în lei” / „Conturi la bănci în lei”		„Creditori diverși”

● Plata către broker a sumelor încasate pe baza borderoului:

462	=	5311/5121
„Creditori diverși”		„Casa în lei” / „Conturi la bănci în lei”

Pentru comisionul care vi se cuvine, veți emite factura, iar valoarea comisionului o veți înregistra în contul 704.

Operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni sunt scutite de TVA, conform art. 292 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

Potrivit art. 316 alin. (1) din Codul fiscal, persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, dacă estimează sau depășește plafonul de 300.000 lei.

Dacă societatea dumneavoastră desfășoară numai activități scutite fără drept de deducere, în opinia mea nu aveți obligația să vă înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal.

Aceeași prevedere rezultă indirect și de la punctul 88 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

„88. (10) Conform prevederilor art. 316 alin. (20) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA și care, ulterior înregistrării respective, desfășoară exclusiv operațiuni ce nu dau dreptul la deducere solicită anularea înregistrării în termen de 15 zile de la încheierea lunii în care se desfășoară exclusiv operațiuni fără drept de deducere.

Vânzare imobil către asociat.

Aspecte contabile și fiscale

ÎNTREBARE:

O societate cu forma juridică SRL a vândut un imobil care este înregistrat în patrimoniul societății în contul 212 către unul dintre asociații societății, pe baza raportului de evaluare întocmit de către un evaluator specializat.

Pe baza prețului stabilit în raportul de evaluare s-a întocmit contractul de vânzare-cumpărare la notariat. Persoana fizică care a cumpărat și care este acționar majoritar va achita imobilul (casa) prin dividende pentru care s-a plătit și achitat impozitul de 5%.

S-a emis și s-a semnat Hotărâre AGA. Urmează a se întocmi factura fiscală. Contractul de vânzare-cumpărare a fost perfectat la notariat anul trecut în august. Asociatul majoritar nu a fost de acord cu emiterea facturii.

Factura se emite cu TVA sau este scutită de TVA? Dacă da, cu ce cotă de TVA? În ce rând al decontului se trece vânzarea casei și unde se declară în declarația 394? Se bifează operațiuni cu persoane afiliate? Care sunt înregistrările contabile? Care sunt implicațiile fiscale pentru emiterea cu întârziere a facturii?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Din punct de vedere contabil, pct. 56 alin. (4) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 stabilește că, în cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.

Din punctul de vedere al TVA, art. 272 din Codul fiscal prevede că, în cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Astfel, din punct de vedere contabil și fiscal, societatea efectuează o vânzare de bunuri (imobilizare corporală), scoaterea din gestiune, o distribuire de dividende, reținerea impozitului și o compensare a sumelor.

În ceea ce privește recunoașterea veniturilor în contabilitate, se vor avea în vedere prevederile pct. 440 – 442 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, care stabilesc că, în contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanțelor în care s-a desfășurat tranzacția. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului.

Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente