

Creditarea persoanelor afiliate.

Aspecte contabile și fiscale

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Foarte practicate în perioada de pandemie, împrumuturile între companii afiliate prezintă numeroase riscuri de natură fiscală, putând fi reconsiderate de ANAF drept aporturi la capital.

Există, însă, o serie de condiții și recomandări de care trebuie să țină seama societățile implicate în astfel de tranzacții, pe care ne-am propus să vi le prezentăm în lucrarea de față, în scopul evitării unor astfel de riscuri.

De la bun început, precizăm că regula de bază care guvernează tranzacțiile între părțile afiliate este că acestea trebuie să se realizeze conform principiului pieței libere, adică în condiții care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între societăți independente.

1. Contractul de creditare între două persoane afiliate. Condiții și riscuri

Prezentăm o analiză a unui contract de împrumut între două companii, compania care acordă împrumutul fiind nerezidentă fiscal în România.

1.1. Posibilitatea de creditare

Potrivit art. 2.158 alin. (2) din Codul civil: „Atunci când o persoană acordă un împrumut **fără a o face cu titlu profesional**, nu îi sunt aplicabile dispozițiile legale privind instituțiile de credit și instituțiile financiare nebancale”.

Activitățile de creditare desfășurate cu titlu profesional sunt definite la art. 3 alin. (2) din Legea nr. 93/2009 privind instituțiile financiare nebancale, astfel:

„La încadrarea activităților de creditare în categoria celor desfășurate cu titlu profesional, Banca Națională a României va avea în vedere aspecte precum: desfășurarea acestora ca activități economice de sine stătătoare, orientate spre obținerea de venituri cu caracter regulat; existența unor structuri interne specializate în domeniul creditării care gestionează și analizează aceste activități în mod distinct, pe baza unor reguli prestabilite și cu luarea în considerare a activităților de creditare la proiectarea bugetului societății ori la efectuarea de previziuni referitoare la activitatea de ansamblu a societății.

Dacă o societate intenționează să ofere un împrumut având ca motive nevoia de fonduri suplimentare pentru a-și finanța activitatea curentă, deci societatea care acordă împrumutul nu desfășoară o activitate de sine stătătoare în scopul de a obține venituri cu caracter regulat, operațiunea de creditare nu poate fi caracterizată ca fiind o activitate efectuată cu titlu profesional, fiind astfel permisă.

Obținerea de venituri din dobânzi nu este un scop în sine, scopul acestei operațiuni fiind desfășurarea în bune condiții a activității economice a societății care se împrumută.

1.2. Condiții de creditare

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: „La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal (pct 4 din Normele metodologice date în aplicarea art. 11 alin. (1) din Codul fiscal).

Plecând de la aceste prevederi ale Codului fiscal, în cazul împrumuturilor între persoane afiliate există riscul reconsiderării de către ANAF ca operațiuni de aport la capitalul social. În majoritatea cazurilor în care au fost efectuate astfel de reclasificări, organele fiscale au invocat **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, principiu statuat prin Codul de procedură la art. 14 alin. (2) și conform căruia: „situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natură economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora”.

Cu alte cuvinte, indiferent de forma juridică pe care o îmbracă un contract, în speța de față – un contract de creditare, dacă se consideră ca substanță (conținutul) economic este diferit de condițiile și termenii contractuali, prevalează **fondul economic**.

Trebuie demonstrat, astfel, că prin acordarea împrumutului se urmărește doar interesul de a asigura desfășurarea în bune condiții a activității economice a societății împrumutate, și în niciun caz obținerea unui avantaj de natură fiscală.

Primul element vizat care poate conduce la riscul de reconsiderare a tranzacției este dobânda practică, nivelul acesteia fiind obligatoriu de stabilit la nivelul dobânzii practicate pe piață.

Alte elemente de care trebuie să se țină seama pentru a evita riscul reconsiderării tranzacției:

- > modalitatea de calcul al dobânzii;
- > stipularea în contract a destinației efective a sumelor împrumutate, durata împrumutului și data la care trebuie rambursat;
- > analiza din care să reiasă că societatea care se împrumută are capacitatea să restituie creditul acordat;
- > garanții oferite de împrumutat;
- > clauze în caz de nerambursare la scadență.

ATENȚIE!

Termenele trebuie să fie clare, fără a fi influențate în niciun fel de relațiile de afiliere care există între cele două societăți.

1.3. Obligații de raportare a împrumutului

Cadrul legal: art. 65 alin. (1) din Regulamentul BNR nr. 4/2014 privind raportarea de date și informații statistice la Banca Națională a României

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

lutare de capital de natura datoriei private externe pe termen de cel mult un an și care au prelungit cu mai mult de un an valabilitatea contractului”.

Prin urmare, dacă este vorba de un contract de împrumut pe termen mediu (mai mare de 1 an), încheiat cu o persoană juridică nerezidentă, persoana care primește împrumutul (compania din România) are obligația să notifice operațiunile respective prin transmiterea la Banca Națională a României – Direcția statistică a formularului F1 «Notificare la Banca Națională a României» și a formularului F2 «Scadențarul tragerilor, al rambursărilor de capital și al plăților de dobândă și comisioane» în termen de 30 de zile de la data încheierii contractului.

2. Analiza nivelului dobânzii din contractul de creditare, conform reglementărilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Riscuri legate de ajustarea prețurilor de transfer

2.1. Nivelul dobânzii care trebuie practicată în contractul de creditare

Bază legală: Potrivit art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.”

Reglementările pct. 5 alin. (11) din Normele metodologice:

„Când un contribuabil acordă un împrumut/credit unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut/credit, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea servicii este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.”

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

- a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;
- b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului se va efectua dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se analizează cheltuielile/veniturile cu dobândă, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valută implicată, riscurile de schimb valutar și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb valutar, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb valutar, de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de acoperire a riscului valutar sau pentru plata la termen pe cheltuiala împrumutătorului.”

Nivelul dobânzii stipulate în contractul de creditare trebuie să se încadreze în intervalul ratelor dobânzii practicate pe piață, în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară, de o persoană independentă.

Potrivit art. 11 din Codul fiscal, tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.

În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Potrivit Normelor de aplicare a art. 11: „Când un contribuabil primește un împrumut/credit, indiferent de scopul și

destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.”

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

- a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;
- b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Atunci când se analizează cheltuielile/veniturile cu dobândă, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb valutar și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb valutar, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă.

De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb valutar, de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de acoperire a riscului valutar sau pentru plata la termen pe cheltuiala împrumutătorului.

Astfel, contractul de împrumut între părți afiliate trebuie să fie purtător de dobândă.

Nivelul dobânzii trebuie să fie similar cu nivelul dobânzii de piață, respectiv dobânda cu care societatea ar putea accesa un credit de aceeași valoare și pe aceeași perioadă de timp.

În concluzie, nu este relevant ca nivelul dobânzii din contractul de creditare să se raporteze neapărat la nivelul dobânzii perceput pentru sumele provenite din emisiunea de obligațiuni, singura condiție stipulată de Codul fiscal fiind aceea de a reflecta nivelul dobânzii practicate pe piață.

În vederea identificării ratei dobânzii de piață, se pot consulta sursele de informații publice oferite de Banca Națională a României, precum și experții în domeniul prețurilor de transfer.

2.2. Riscuri legate de ajustarea prețurilor de transfer

Conform art. 11 alin. (4) din Codul fiscal:

„Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respecta principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea acestor prevederi se utilizează prevederile din Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare”.

Repartizare dividende interimare în anul 2021

expert contabil
Olga CREVELESCU

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

O societate din România, microîntreprindere înregistrată în scopuri de TVA, prezintă în bilanța de verificare întocmită la 30 iunie 2021 următoarea situație a capitalului propriu:

- Credit cont 1012 Capital subscris vărsat: 1.000 lei 10.000 lei
- Credit cont 1061 Rezerve legale: 200 lei 2.000 lei
- Credit cont 1068 Alte rezerve*: 14.500 lei 25.000 lei
- Debit cont 1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită: 1.500 lei 15.000 lei
- Debit cont 1174 Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile: 1.000 lei 12.000 lei
- Credit cont 1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare: 15.000 lei 16.000 lei
- Credit cont 121 Profit sau pierdere: 35.000 lei 55.000 lei

**Rezervele înregistrate în contul 1068 nu sunt rezerve constituite pentru facilități fiscale.*

Stabilim care este procedura de urmat, care este suma maximă ce se poate repartiza sub formă de dividende interimare și care este monografia contabilă pentru a repartiza dividende în luna iulie 2021.

Se poate opta pentru repartizarea profitului curent trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare și a deciziei adunării generale a asociaților/acționarilor.

Conform art. 28 alin. (8¹) din Legea contabilității nr. 82/1991, actualizată, persoanele care optează pentru repartizarea trimestrială de dividende au obligația să întocmească situații financiare interimare.

Referitor la repartizările interimare de dividende, sumele aferente acestora se înregistrează în contabilitate și se reflectă în situațiile financiare interimare drept creanțe față de acționari, respectiv asociați.

Situațiile financiare interimare se întocmesc utilizând politicile contabile aplicate de entitate la data întocmirii acestora.

Bilanțul/situația poziției financiare și contul de profit și pierdere/situația rezultatului global au aceeași structură cu cea aplicabilă acestor componente ale situațiilor financiare anuale întocmite conform reglementărilor contabile. Veniturile și cheltuielile astfel raportate se stabilesc cumulativ de la începutul exercițiului financiar până la finele trimestrului pentru care entitatea a optat să repartizeze dividende.

Referitor la inventariere, art. III din Ordinul nr. 3.067/2018 pentru completarea unor reglementări contabile impune obligația efectuării inventarierii.

În vederea întocmirii situațiilor financiare interimare se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea entității, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Situațiile financiare interimare se întocmesc pe baza bilanței de verificare în care sunt cuprinse rezultatele inventarierii.

Astfel, situațiile financiare interimare sunt situații financiare cu scop special, fiind destinate exclusiv repartizării de dividende în cursul exercițiului financiar. În vederea întocmirii acestora este obligatoriu să se efectueze inventarierea patrimoniului conform O.M.F.P. nr. 2.861/2009, iar rezultatele inventarierii și ale evaluărilor efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitate și sunt cuprinse în bilanța de verificare trimestrială pe baza căreia se întocmesc situațiile financiare interimare.

În cazul în care societățile care întocmesc situații financiare interimare au obligația de auditare statutară sau optează pentru auditarea situațiilor financiare potrivit legii, vor supune auditului și situațiile financiare interimare. De asemenea, în cazul în care situațiile financiare anuale fac obiectul verificării de către cenzori potrivit legii, și situațiile financiare interimare vor fi supuse acestei verificări.

O.M.F.P. nr. 3.067/2018 prevede că situațiile financiare interimare se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților. Formularea din actul normativ nu ne oferă un termen-limită clar sau un mod de calcul al celor 30 de zile.

Pornind de la premisa că situațiile financiare interimare se întocmesc exclusiv cu scopul plății efective de dividende interimare (nu ar avea niciun rost repartizarea și neplata acestora până la sfârșitul anului), iar plata dividendelor interimare nu poate preceda aprobarea situațiilor financiare interimare, propunem ca termen-limită pentru depunerea situațiilor financiare interimare 30 de zile de la plata efectivă a dividendelor interimare, considerând că în aceeași adunare generală a asociaților/acționarilor s-au aprobat și situațiile financiare interimare și propunerea de distribuire de dividende interimare.

Situațiile financiare interimare sunt formate din bilanț și contul de profit și pierdere, având aceeași structură cu cea aplicabilă situațiilor financiare anuale (formulare cod **S1120-S1121-1122**).

Veniturile și cheltuielile raportate în situațiile financiare interimare se stabilesc cumulativ de la începutul exercițiului financiar până la finele trimestrului pentru care s-a optat să se repartizeze dividendele.

Situațiile financiare interimare sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Dividendele interimare se calculează pe baza Situațiilor financiare interimare.

Dacă se distribuie sau nu dividende interimare ține exclusive de decizia AGA.

Dividendele interimare pot fi acordate în limita profitului contabil net realizat trimestrial, plus eventualele profituri reportate și sume retrase din rezerve disponibile în acest scop, din care se scad orice pierderi reportate și sume depuse în rezerve în conformitate cu cerințele legale sau statutare.

Suma maximă ce se poate repartiza ca dividende interimare – în cazul în care prin statut nu se prevede altfel – se calculează astfel:

Credit cont 121 profitul curent (55.000 lei) + Credit cont 1068 alte rezerve (25.000 lei) + Credit cont 1175 rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (16.000 lei) – Debit cont 1171 rezultatul reportat (15.000 lei) – Debit cont 1174 rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (12.000 lei) =
 = 55.000 lei + 25.000 lei + 16.000 lei – 15.000 lei – 12.000 lei =
 = 69.000 lei

ATENȚIE!

La stabilirea sumei ce se va distribui ca dividende interimare trebuie să se țină cont de faptul că, după depunerea situațiilor financiare anuale, se va efectua regularizarea diferențelor rezultate din distribuirea dividendelor în timpul anului comparativ cu dividendele convenite după calcularea profitului anual și orice sumă primită în plus de asociați/acționari va trebui returnată în 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale.

Ținând cont de acest aspect, se recomandă ca, la calculul sumei ce se va distribui ca dividende interimare, să se ia în considerare cheltuielile și veniturile estimate a se efectua până la sfârșitul anului.

Cu ocazia ditiubuirii dividendelor interimare, în contabilitate se înregistrează următoarele operațiuni:

● Constituirea creanței față de acționari, pentru suma repartizată:

463	=	456
„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”

Pornind de la faptul că repartizarea interimară de dividende se reflectă în contabilitate drept o creanță față de asociați, se poate naște întrebarea dacă aceste sume se vor impozita sau nu ca dividende în momentul plății lor sau abia după aprobarea situațiilor financiare anuale și distribuirea de dividende pe baza acestora.

Dividendul este definit de Codul fiscal la art. 7 punctul 11 ca fiind o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. Repartizarea interimară de dividende se încadrează perfect în această definiție.

Potrivit art. 97 alin. (7) din Codul fiscal, veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv, se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori.

Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.

DE REȚINUT!

Pentru dividendele distribuite în 2021, chiar dacă sunt dividende interimare, se va reține la sursă impozit 5% la momentul plății, dar nu mai târziu de sfârșitul anului (în cazul dividendelor distribuite, dar neplătite până la sfârșitul anului).

Ajustare TVA. Activitate de comerț cu amănuntul. Monografie contabilă

CAZURI PRACTICE

ÎNTREBARE:

O societate cu profil comerț cu amănuntul devine plătitoare de TVA ca urmare a depășirii plafonului. Gestiunea este global valorică.

Este obligatorie ajustarea TVA aferente mărfurilor din stoc sau se poate scoate TVA neexigibilă din adaosul comercial practicat, prețul mărfurilor rămânând același până la epuizarea stocului existent? Care sunt înregistrările contabile?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Pentru bunurile aflate în stoc și pentru serviciile neutilizate, persoana juridică are dreptul să ajusteze taxa pe valoarea adăugată în favoarea sa. Este un drept, nu o obligație a persoanei juridice, dar apreciem că este în interesul societății să exercite acest drept. Condițiile prevăzute pentru ajustarea TVA, inclusiv procedura de aplicat, sunt reglementate prin normele regăsite la pct. 78 alin. (8) și pct. 83 alin. (11)-(13) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„78. (8) În cazul în care persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire, prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, se înregistrează potrivit legii în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, precum și în cazul în care persoana înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal solicită scoaterea din evidență a persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 310 alin. (7) din Codul fiscal, se aplică ajustările de taxă prevăzute la pct. 83 și 84. Persoanele care aplică sistemul TVA la încasare, precum și cele care au achiziționat bunuri/servicii de la persoanele impozabile care aplică sistemul TVA și trec la regimul special de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal aplică în mod corespunzător prevederile alin. (7).”

„83. (11) În sensul art. 310 alin. (11) din Codul fiscal, persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă prin opțiune conform prevederilor art. 310 alin. (3), coroborate cu prevederile art. 316 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, și persoanele impozabile care solicită înregistrarea în scopuri de taxă în cazul depășirii plafonului de scutire în termenul stabilit la art. 310 alin. (6) din Codul fiscal au dreptul la ajustarea taxei deductibile aferente:

a) bunurilor aflate în stoc, serviciilor neutilizate și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în momentul trecerii la regimul normal de taxare, în conformitate cu prevederile art. 304 din Codul fiscal;

b) bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, aflate în proprietatea sa în momentul trecerii la regimul normal de taxă, în conformitate cu prevederile art. 305 din Codul fiscal;

O.U.G. nr. 44/2021. Indemnizație

ÎNTREBARE:

Conform O.U.G. nr. 44/2021, angajații unei Întreprinderi Individuale (CAEN – activități de interpretare artistică) care în anul 2020 au beneficiat de șomajul tehnic și indemnizația aferentă conform O.U.G. nr. 30/2020 (au avut contractele suspendate conform art. 52 alin. (1) lit. c), pot beneficia în prezent, mai exact începând cu veniturile aferente lunii iunie 2021, de indemnizația aferentă O.U.G. nr. 44/2021? Care sunt documentele pe baza cărora se încasează indemnizația?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform O.U.G. nr. 44/2021:

Art. I. – La articolul 3 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 132/2020 privind măsuri de sprijin destinate salariaților și angajatorilor în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, precum și pentru stimularea creșterii ocupării forței de muncă, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 720 din 10 august 2020, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 282/2020, cu modificările ulterioare, alineatele (1) și (5) se modifică și vor avea următorul cuprins:

Art. 3. – (1) În cazul reducerii timpului de muncă și/sau a veniturilor realizate, determinată de situațiile prevăzute la art. 1 alin. (1), pe perioada stabilită potrivit aceluiași alineat, beneficiază, la cerere, în baza declarației pe propria răspundere, de o indemnizație lunară în cuantum de 41,5% din câștigul salarial mediu brut prevăzut de Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2021 nr. 16/2021 persoanele care au beneficiat de indemnizația prevăzută la art. XV alin. (1) și (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 59/2020, cu modificările ulterioare.

(5) Procedura de plată a indemnizației prevăzute la alin. (1) se stabilește prin hotărârea Guvernului prevăzută la art. 1 alin. (9).

Astfel, textul se referă la persoanele care au beneficiat de indemnizația prevăzută la art. XV alin. (1) și (4) din O.U.G. nr. 30/2020.

Prin urmare, trebuie să vedem ce persoane sunt prevăzute la art. XV alin. (1) și (4) din O.U.G. nr. 30/2020:

Art. XV. – (1) Alți profesioniști, astfel cum sunt reglementați de art. 3 alin. (2) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările ulterioare, precum și persoanele care au încheiate convenții individuale de muncă în baza Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției, republicată, cu modificările ulterioare, care întrerup activitatea ca urmare a efectelor coronavirusului SARS-CoV-2, pe perioada stării de urgență instituite prin Decretul nr. 195/2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României, beneficiază, din bugetul de stat, în baza declarației pe propria răspundere, de o indemnizație lunară de 75% din câștigul salarial mediu brut prevăzut de Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2020 nr. 6/2020.

(4) Persoanele fizice care obțin venituri exclusiv din drepturile de autor și drepturile conexe, astfel cum sunt reglementate de Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care întrerup activitatea ca urmare a efectelor coronavirusului SARS-CoV-2, pe perioada stării de urgență instituite prin Decretul nr. 195/2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României, beneficiază din bugetul de stat prin agențiile județene pentru plăți și inspecție socială, respectiv a municipiului București de o indemnizație lunară de 75% din câștigul salarial mediu brut prevăzut de Legea bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul 2020 nr. 6/2020, în baza documentelor solicitate de către Agenția Națională pentru Plăți și Inspecție Socială.

Deducerea TVA pentru un autoturism în leasing

ÎNTREBARE:

O societate achiziționează în leasing financiar un autoturism Audi Q5. TVA aferentă facturilor de leasing este deductibilă? Dacă da, în ce condiții?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

TVA aferentă facturilor de leasing este deductibilă dacă mașina este utilizată în scopul activității economice astfel:

- dacă este utilizată exclusiv în scopul activității economice – TVA este deductibilă 100%;
- dacă este utilizată și în scop personal și pentru activitatea economică – TVA este deductibilă 50%.

Utilizarea exclusiv în scopul activității economice se demonstrează prin întocmirea fișelor de parcurs din care reiese acest lucru.

Marca mașinii nu are nicio relevanță în analiza fiscală a TVA, se va proceda la fel și în cazul Audi și în cazul Daciei.

Singura restricție pentru mașinile mai scumpe nu este în materie de TVA, ci în ceea ce privește deducerea amortizării. Amortizarea fiscală (acceptată la deducere la calculul impozitului pe profit/venit) se limitează la 1.500 lei/lună conform art. 28 alin. (14) din Codul fiscal.

Bază legală pentru analiza deducerii TVA: Art. 298 din Codul fiscal și punctul 68 din Normele metodologice de aplicare a art. 298.

Art. 298 din Codul fiscal

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv

Livrări în lanț. TVA

ÎNTREBARE:

Firma A, plătitoare de TVA din România, livrează marfă direct către firma C, înregistrată fiscal și plătitoare de TVA într-un stat membru UE (SM2), dar emite factura către firma B, înregistrată fiscal în UE (SM3), care la rândul ei emite factura către firma C – client final.

Ce regim fiscal va aplica firma A din România în condițiile în care transportul ar fi organizat de aceasta? Ce regim fiscal va avea factura de la B la C? Este posibil ca firma C să fie înregistrată în statul membru al lui C, adică SM2 = SM3? Ce regim fiscal de facturare s-ar aplica în condițiile în care transportul ar fi organizat de firma B? Dar de C?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Livrarea intracomunitară este definită la art. 270 alin. (9) din Codul fiscal ca fiind o livrare de bunuri, care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Livrările intracomunitare de bunuri pot fi scutite de TVA în condițiile art. 294 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv sunt scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor, care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;
2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312.

Scutirea nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la art. 325 alin. (1) de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, astfel cum se solicită în temeiul art. 325 alin. (3), cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente.

Documentele care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru sunt prevăzute la alin. (1) lit. a) bunuri transportate de vânzător sau altă persoană în contul său, sau lit. b) dacă bunurile sunt transportate de cumpărător sau altă persoană în contul său și (3) ale art. 45a din Regulamentul 282/2011 astfel:

Dacă bunurile sunt expediate sau transportate de vânzător sau de o parte terță în numele său, vânzătorul trebuie să dețină:

- a) două documente referitoare la expedierea sau transportul bunurilor precum un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, o factură de transport aerian de mărfuri sau o factură de la transportatorul bunurilor – emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de vânzător și de comparator;

sau

- b) unul dintre documentele menționate mai sus împreună cu o dovadă care nu este contradictorie din documente