

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

# Sfatul Consilierului

Servicii de reclamă și publicitate

**GRATUIT!**

Recomandări și atenționări  
ale specialiștilor **EXCLUSIV**  
pentru abonați!

## Servicii de reclamă și publicitate

Societatea EcoStar SRL, microîntreprindere neînregistrată în scopuri de TVA, comercializează pe teritoriul României, prin intermediul unui magazin online, produse de curățenie.

În scopul popularizării societății și a produselor comercializate, aceasta achiziționează servicii de publicitate de la prestatori din Uniunea Europeană, dar și de la prestatori din afara Uniunii Europene.

În cursul anului, societatea se înregistrează în scopuri de TVA.

Stabilim care este monografia contabilă pentru serviciile de publicitate primite și care este tratamentul declarativ înainte și după înregistrarea în scopuri de TVA.

### Soluție fiscal-contabilă:

#### 1. Societatea EcoStar SRL este neplătitoare de TVA

Din punct de vedere contabil, cheltuielile de reclamă se evidențiază în contul 6232 „Cheltuieli de reclamă și publicitate”.

#### Factura primită de la un partener nerezident se înregistrează:

##### ● Achiziția serviciilor:

6232	=	401
„Cheltuieli de reclamă și publicitate”		„Furnizori”

Serviciile de reclamă și publicitate primite de la parteneri din Uniunea Europeană reprezintă achiziții intracomunitare de servicii, acestea fiind prestate de o persoană impozabilă.

Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, indiferent dacă persoana în cauză este sau nu plătitoare de TVA și indiferent de forma de organizare.

Locul prestării, din punctul de vedere al TVA, în cazul serviciilor de reclamă și publicitate prestate către o altă persoană impozabilă, se stabilește conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal (regulă generală), deci este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.

Beneficiarul serviciilor este entitatea care achiziționează serviciile, persoana impozabilă din punctul de vedere al TVA, deci serviciile sunt impozabile în România, iar beneficiarul serviciilor va primi factura fără TVA.

### Important!

Dacă locul serviciilor se stabilește conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, entitatea neplătitoare de TVA care achiziționează serviciile are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA conform art. 317 din Codul fiscal anterior primirii serviciilor.

**Notă:**

Această obligație este îndeplinită dacă unitatea a obținut deja un cod special de TVA pentru alte operațiuni intracomunitare.

Persoana impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României datorează TVA în România pentru serviciile de reclamă achiziționate de la parteneri din Uniunea Europeană, conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal.

Entitățile neplătitoare de TVA, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 317 din Codul fiscal, plătesc efectiv TVA în România prin decontul special de TVA, formularul 301, Secțiunea 4.1. „Achiziții de servicii intracomunitare, pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal”.

● **Evidențierea TVA de plată, ca taxă nerecuperabilă inclusă în costul serviciilor:**

6232	=	446
„Cheltuieli de reclamă și publicitate”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

Achizițiile de servicii prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, efectuate de persoane impozabile din România care au obligația plății taxei conform art. 307 alin. (2), pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă, de la persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Uniunea Europeană, se declară în formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/ prestările intracomunitare”.

**De reținut!**

Obligația declarării serviciilor în Declarația recapitulativă 390 este impusă atât persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA, cât și persoanelor impozabile care au obținut un cod special de TVA pentru operațiuni intracomunitare.

**Atenție!**

Este des întâlnită în practică situația în care o societate neînregistrată în scopuri de TVA a achiziționat servicii furnizate pe cale electronică.

Dacă nu s-a comunicat codul valid de TVA pentru operațiuni intracomunitare (deci în situația în care nu s-a îndeplinit obligația de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare), societatea este tratată ca o persoană neimpozabilă de către prestatorul de servicii electronice. Prestatorul de servicii întocmește factura cu TVA 19% românesc.

În această situație este aplicabilă excepția de la art. 319 alin. (6) din Codul fiscal:

*„Prin excepție, persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al unor prestări de servicii prevăzute la art. 278 alin. (4) și (5) sau al unor vânzări de bunuri la distanță prevăzute la art. 275 alin. (2)-(4), nu este persoană obligată la plata taxei dacă furnizorul/prestatorul aplică unul dintre regimurile speciale prevăzute la art. 314, 315 sau 315<sup>2</sup>.”*

● **Achiziția serviciilor se evidențiază în contabilitate, pentru valoarea inclusiv TVA, astfel:**

6232	=	401
„Cheltuieli de reclamă și publicitate”		„Furnizori”

Factura primită cu TVA românesc de la un prestator de servicii electronice NU se declară nici în formularul 301 „Decont special de taxă pe valoarea adăugată”, nici în declarația recapitulativă, formularul 390, singura condiție fiind ca societatea din România să nu dețină un cod valid de TVA.

Tratamentele de mai sus sunt aplicabile atât serviciilor primite de la prestatori din Uniunea Europeană, cât și pentru serviciile primite de la prestatori din afara Uniunii Europene, cu deosebirea că:

Conform punctului 15 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, serviciile prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în afara Uniunii Europene către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul României, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de Titlul VII Taxa pe valoarea adăugată, dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă, și nici obligații referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.

## 2. Societatea EcoStar SRL este plătitoare de TVA

Achiziția unui serviciu electronic, de exemplu achiziția unui spațiu web, reprezintă o operațiune impozabilă în România doar din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, caz în care beneficiarul din România, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”, datorează TVA bugetului de stat din România.

Pentru acest tip de servicii este aplicabilă regula generală de taxare de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal conform căreia locul prestării se consideră a fi locul unde este stabilit beneficiarul.

Aceste prevederi sunt armonizate cu cele ale capitolului 3 „Locul de prestare a serviciilor”, secțiunea 2 „Norme generale”, art. 44 așa cum a fost actualizat prin Directiva 8 a CEE din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei CEE nr. 112 din 2006 în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor. Conform acestei reguli: *„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix.”*

Altfel spus, prin această regulă se prevede că locul de taxare trebuie să fie „locul în care are loc consumul serviciului”, fiind respectat astfel principiul destinației serviciului. Destinația serviciului este către beneficiarul serviciului din România, caz în care serviciul este taxabil în România, dar neimpozabil la prestatorul stabilit într-un stat membru.

Pentru serviciul primit, beneficiarul din România datorează doar plata TVA. Plata se consideră efectuată de către beneficiarul persoană impozabilă înregistrată în regim normal în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316, dacă aplică regimul de taxare inversă prin formula contabilă 4426 „TVA deductibilă” = 4427 „TVA colectată”, conform art. 326 alin. (2) din Codul fiscal:

*„(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și*

în condițiile stabilite la art. 297-301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2)-(6).”

- **Înregistrarea operațiunii în contabilitate, în baza facturii emise de prestatorul stabilit Uniunea Europeană, se efectuează utilizând următoarea formulă contabilă:**

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

- **Și, concomitent, aplicarea taxării inverse:**

4426	=	4427
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”

În decontul de TVA, formularul 300, serviciile intracomunitare primite se declară la rândurile 7 și 22, cu preluare la rândurile 7.1 și 22.1.

Achizițiile de servicii prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, efectuate de persoane impozabile din România care au obligația plății taxei conform art. 307 alin. (2), pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă, de la persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Uniunea Europeană, se declară în formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/ prestările intracomunitare”.

- **Înregistrarea operațiunii în contabilitate, în baza facturii emise de prestatorul stabilit în afara Uniunii Europene, se efectuează utilizând următoarea formulă contabilă:**

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

- **Și, concomitent, aplicarea taxării inverse:**

4426	=	4427
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”

În decontul de TVA, formularul 300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”, achizițiile de servicii extracomunitare se înregistrează atât la rd. 7 „Achiziții de bunuri, altele decât cele de la rd. 5 și 6, și achiziții de servicii pentru care beneficiarul din România este obligat la plata TVA (taxare inversă)”, cât și la rd. 22 „Achiziții de bunuri, altele decât cele de la rd. 20 și 21, și achiziții de servicii pentru care beneficiarul din România este obligat la plata TVA (taxare inversă)”, atât ca taxă colectată, cât și deductibilă, fără a relua sumele și la rândurile 7.1 și 22.1.

Nefiind o achiziție intracomunitară de servicii, operațiunea nu se va declara în formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”.

Dacă beneficiarul este persoană obligată la plata taxei, înseamnă că operațiunea este taxabilă în România, deci se declară în formularul 394 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA” (sunt exceptate numai facturile cu taxare inversă care se declară în 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”).

## Sfatul Consilierului

În cadrul veniturilor impozabile, din punctul de vedere al impozitului pe nerezidenți, sunt incluse și venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesorii acestui transport, conform art. 223 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal.

Serviciile de reclamă primite nu sunt efectiv prestate în România și, chiar dacă din punctul de vedere al TVA locul prestării este în România, aceste venituri nu intră sub incidența impozitului pe nerezidenți, deci nu se reține, nu se declară și nu plătește impozit pe venitul nerezidenților și nu este necesar să se solicite certificat de rezidență fiscală pentru servicii de reclamă primite de la parteneri nerezidenți.