

Selectie spete rezolvate in cadrul serviciului de consultanta**Top Fiscalitate****Achizitie actiuni direct de la detinatori. Lipsa calitate beneficiar.****Impozitul pe venit in sarcina actionarilor****Speta:**

Un SRL cumpara toate actiunile unei societati SA in numar de 3538 actiuni a caror valoare nominala este de 33,03 lei pe actiune. Actionarii sunt 2 persoane fizice. Valoarea tranzactiei este de 4.100.000 lei pentru intregul pachet de actiuni. In contractul de cesiune se prevad 2 termene de plata in dec 2025 suma de 2.100.000 lei si in martie 2026 suma de 2.000.000 lei.

La dec 2025, SRL achita 1.890.000 lei celor 2 actionari, iar retinerea la sursa a impozitului nu se achita la momentul platii.

Cum trebuie sa procedeze SRL-ul privind inregistrarea in contabilitate, declararea si cu impozitul retinut dar neachitat la dec 2025? Se inregistreaza achizitia inregului pachet sau la momentul platilor?

Solutie:

Conform art. 94 alin. 10 lit. a si b din Codul fiscal determinarea castigului/pierderii din transferul titlurilor de valoare, altele decat instrumentele

financiare derivate, se efectueaza, dupa caz:

- la data incheierii tranzactiei, pe baza documentelor justificative, de catre entitatile prevazute la art. 96 1 alin. 1, daca operatiunea se efectueaza prin una dintre entitatile prevazute la art. 96 1 alin. 1 din Codul fiscal;
- la data efectuarii platilor pretului tranzactiei, pe baza documentelor justificative, de catre beneficiarul de venit, daca operatiunea nu se efectueaza prin una dintre entitatile prevazute la art. 96 1 alin. 1 din Codul fiscal.

Potrivit art. 96 alin. 2 din Codul fiscal, in cazul transferului titlurilor de valoare care nu sunt efectuate prin entitatile prevazute la art. 96 1 alin. 1, determinarea castigului net anual/pierderii nete anuale se efectueaza de catre contribuabili beneficiarii de venit, pe baza declaratiei unice D212, care au si obligatia platii impozitului pe venit aferent in baza prevederilor art. 98, art. 119, art. 122 si art. 123 din Codul fiscal.

In schimb, daca transferurilor titlurilor de valoare care sunt efectuate prin entitatile prevazute la art. 96 1 alin. 1 din Codul fiscal, obligatia calcularii castigului/pierderii pentru fiecare tranzactie si a calcularii, retinerii la sursa, declararii si platii impozitului revine intermediarilor definiti potrivit legislatiei in materie, societatilor de administrare a investitiilor, societatilor de investitii autoadministrare si administratorilor de fonduri de investitii alternative, rezidenti fiscali romani sau nerezidenti care au in Romania un sediu permanent ce are calitatea de intermediar, asa cum se prevede la art. 96 1 si art. 97 alin. 8 1-8 5 din Codul fiscal.

Prin Normele privind determinarea, retinerea si virarea impozitului pe castigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare obtinut de persoanele fizice, aprobate prin Instructiunile ASF/MF 1/6218/2023 se precizeaza ca sunt considerati intermediari definiti potrivit legislatiei in materie entitatile definite la

art. 3 alin. 1 pct. 26 (firmele de investitii) si 32 (institutiile de credit) din Legea nr. 126/2018 privind pietele de instrumente financiare.

Pe baza prevederilor legale amintite reiese ca SRL-ul care a achizitionat titlurile (actiunile) de la cei doi actionari nu are nicio obligatie de a calcula, retine, declara si achita impozitul pe venit aferent tranzactiei, aceasta revenind in intregime actionarilor, in calitate de beneficiari de venit, daca SRL-ul respectiv nu se incadreaza in categoria entitatilor de la art. 96 1 din Codul fiscal, adica daca nu este firma de investitii, institutie de credit, societate de administrare a investitiilor, societatea de investitii autoadministrate sau administrator de fonduri de investitii alternative.

Cum cel mai probabil SRL-ul care a achizitionat titlurilor nu este o astfel de entitate, el nu avea obligatia retinerii la sursa a impozitului la momentul platii pretului actiunilor achizitionate de la cei doi (fosti) actionari si va trebui sa achite acestora si suma retinuta eronat ca impozit pentru a permite acestor actionari sa-si indeplineasca obligatiile fiscale in nume propriu, prin intermediul declaratiei unice D212, deoarece obligatia fiscala revine in acest caz acestor persoane fizice in calitatea lor de beneficiari de venit si nu SRL-ului care a achizitionat actiunile. Retinerea la sursa a impozitului revine ca obligatie fiscala doar intermediarilor/entitatilor de la art. 96 1 din Codul fiscal, ceea ce nu este cazul unui SRL obisnuit, care doar a achizitionat titlurile de participare la o societate de la detinatorii titlurilor (cei doi asociati) in mod direct, fara niciun intermediar.

Inregistrarile contabile sunt:

- inregistrarea achizitiei titlurilor de participare la valoarea prevazuta in contractul de cesiune la data contractului

261 Actiuni detinute la entitatile afiliate = 2691 Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitatile afiliate 4.100.000 lei

- efectuarea platii catre actionarii cedenti pentru titlurile achizitionate prima transa din luna decembrie 2025

2691 Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitatile afiliate = 5121

Conturi la banci in lei 1.890.000 lei

- inregistrarea retinerii eronate a sumei corespunzatoare impozitului datorat de actionarii cedenti

2691 Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitatile afiliate = 473

Decontari din operatiuni in curs de clarificare (sau 462 Creditori diversi) 210.000 lei

- virarea sumei retinute eronat in cursul lunii ianuarie 2026 catre cei doi asociati cedenti

= 473 Decontari din operatiuni in curs de clarificare (sau 462 Creditori diversi) =

5121 Conturi la banci in lei 210.000 lei

- efectuarea in luna martie 2026 a platii celei de-a doua transe convenite pentru titlurilor achizitionate

2691 Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitatile afiliate = 5121

Conturi la banci in lei 2.000.000 lei.

Inchidere debit

Speta:

O societate comerciala (A) are ca asociat unic o alta societate comerciala(b). Societatea)A) se inchide si este pe pierdere deci nu are de unde sa restituie societatii (B) capitalul social. Pe langa capitalul social societatea (B) a acordat si un imprumut societatii(A). Si nici acesta nu poate fi restituit. Care este

monografia contabila la societatea (B)? Cum se inchid debitele din conturile 2671 si 263?

Solutie:

Mai intai, trebuie subliniat ca normele contabile sunt supletive astfel incat incalcarea lor nu genereaza consecinte directe decat in masura in care exista persoane prejudiciate de lipsa rigorii inregistrarilor. Asadar, mai intai operatiunile trebuie analizate din perspectiva juridica, a conditiilor de fond si forma ce trebuie respectate si a procedurilor ce trebuie urmate, urmand ca apoi aceste operatiuni sa fie transpuse in evidentele contabile. Distinct, in functie de circumstantele concrete, operatiunile se analizeaza din punct de vedere fiscal, acolo unde normele sunt imperative si consecintele sunt severe din perspectiva raspunderii materiale a societatilor si chiar a asociatilor.

Pentru o corecta analiza a consecintelor trebuie avut in vedere continutul expresiei utilizata in cuprinsul intrebarii dumneavoastra „societatea A se inchide”. Notiunea de inchidere nu este reglementata in Legea societatilor nr. 31/1990, ci aceea de dizolvare care se realizeaza fie voluntar, fie intr-o procedura de faliment. In functie de aceste doua modalitati, procedura este diferita si tratamentul fiscal este distinct.

Sintetic din punct de vedere contabil in conformitate cu OMFP nr. 1802/2014, consecinta lichidarii genereaza la nivelul societatii B consecinte corespunzatoare celor doua perspective: de asociat si de creditor.

Din perspectiva calitatii de asociat, ca urmare a dizolvării societatii A si a

inexistentei resurselor nici pentru plata participatiilor detinute de asociatul unic B titlurile detinute in contul 263 (Actiuni detinute la entitati afiliate) devin fara valoare. Scoaterea din evidenta a titlurilor se inregistreaza 6641 (Cheltuieli privind imobilizarile financiare cedate) = 263 (Actiuni detinute la entitati afiliate) — cu valoarea de achizitie a partilor sociale, cu precizarea ca daca in timp ca urmare a activitatii neprofitabile a societatii A, societatea B a fost prudenta si au fost inregistrate ajustari pentru pierdere de valoare (contul 2961), acestea trebuie anulate prin inregistrarea: 2961(Ajustari pentru pierderea de valoare...) = 786 (Venituri din reluarea ajustarilor...). In mod similar pentru imprumutul acordat urmeaza sa se inregistreze 2966 = 7866 (Venituri din ajustari pentru pierdere de valoare).

Din perspectiva inchiderii imprumutului, creanta reprezentata de imprumutul acordat inregistrata in contul 2671 care nu mai poate fi recuperata se inregistreaza pe cheltuieli: 663 (Pierderi din creante legate de participatii) = 2671 (Sume datorate de entitatile afiliate), cu valoarea imprumutului nerestituit.

Din punct de vedere fiscal, pentru societatea B cheltuiala cu titlurile (6641) este nedeductibila conform art. 25 alin. (4) lit. s) din Codul fiscal potrivit caruia sunt cheltuieli nedeductibile cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, avand in vedere ca este asociat unic pe o perioada neintrerupta de un an, aplicand regimul corespunzator venitului neimpozabil prevazut la art. 23 din Codul fiscal.

Asadar, cheltuiala cu imprumutul (663) este nedeductibila daca societatea A se dizolva voluntar, cu exceptia situatiei in care creanta este scoasa din evidenta ca urmare a inchiderii procedurii de faliment a societatii A pe baza unei hotarari judecatoresti definitive.

Daca Societatea A ar fi parcurs procedura falimentului conform Legii 85/2014, creditorul, chiar si in situatia in care este chiar asociatul imprumutator beneficiaza de un regim fiscal mai favorabil. Conform art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 1 din Codul fiscal, pierderile inregistrate la scoaterea din evidenta a creantelor sunt deductibile daca procedura de faliment a debitorilor a fost inchisa pe baza hotararii judecatoresti.

Pentru a justifica aceste inregistrari, societatea B trebuie sa detina inscrisurile constatatoare ale situatiilor si anume hotararea AGA a societatii (A) privind lichidarea, raportul lichidatorului care sa ateste imposibilitatea platii datoriilor si certificatul de radiere al societatii (A) eliberat de Registrul Comertului.

Un element suplimentar ce trebuie avut in vedere din perspectiva consecintelor fiscale si doar subsecvent contabile este cel al consecintelor existentei raporturilor de afiliere dintre doua persoane este aceea ca in temeiul art. 11 alin. (2) din Codul fiscal in cadrul unei tranzactii intre persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau al serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei.

In conformitate cu prevederile art. 108 alin. (2) din Codul de procedura fiscala in vederea documentarii respectarii principiului valorii de piata contribuabilul/platitorul care desfasoara tranzactii cu persoane afiliate are obligatia sa intocmeasca dosarul preturilor de transfer. La solicitarea organului fiscal central competent contribuabilul/platitorul are obligatia de a prezenta dosarul preturilor de transfer. Quantumul tranzactiilor pentru care

contribuabilul/platitorul are obligatia intocmirii dosarului preturilor de transfer, termenele pentru intocmirea acestuia, continutul dosarului preturilor de transfer, precum si conditiile in care se solicita acesta sunt aprobate prin OPANAF nr. 442/2016. Plafonul tranzactiilor pentru care nu este necesara intocmirea Dosarului este de 50.000 euro, in cazul dobanzilor incasate/platite pentru serviciile financiare, calculat la cursul de schimb comunicat de BNR valabil pentru ultima zi a anului fiscal.

Partile urmeaza a aiba in vedere pregatirea Dosarului preturilor de transfer sau sa documenteze de o alta maniera pretul de piata pentru dobanzile platite.

In concluzie, in vederea documentarii respectarii principiului valorii de piata astfel cum este definit solutia este ca partile semnatare ale contractelor de imprumut sa convina de o maniera cat mai transparenta asupra modului de formare a pretului (dobanzii) in raport cu pretul de piata aplicabil unor tranzactii similare dintre entitati independente.

Ca regula generala, stabilirea unei dobanzi pentru imprumutul acordat este necesara avand in vedere faptul ca intre entitati independente efectuarea unor astfel de operatiuni se face in contrapartida cu plata unor sume (sau alte avantaje) destinate sa acopere beneficiul nerealizat de catre imprumutator pe perioada imprumutului.

Radiere punct de lucru cu cod fiscal

Speta:

Avem un punct de lucru cu cod fiscal care s-a inchis in luna decembrie. Va rog sa ma ajutati cu procedura de radiere la ANAF, intrucat acest punct de lucru a fost inregistrat cu cod fiscal si s-au platit contributi la salarii.

Solutie:

Declaratia de inregistrare fiscala/Declaratia de mentiuni/Declaratia de radiere pentru sediile secundare denumita in continuare declaratie, se completeaza si se depune de catre contribuabilii care, potrivit Legii nr. 273/2006 privind finantele publice locale, cu modificarile si completarile ulterioare, au organizate sedii secundare stabile cu minimum 5 angajati pentru respectivul sediu secundar si au obligatia sa solicite inregistrarea fiscala a acestora, ca platitor de impozit pe venituri din salarii si de venituri asimilate salariilor.

Declaratia se depune direct (reprezentant legal) sau prin imputernicit la registratura organului fiscal competent ori la posta prin scrisoare recomandata, la termenele stabilite de legislatia in vigoare.

Declaratia se completeaza in doua exemplare, inscriind cu majuscule, citet si corect, toate datele prevazute de formular. Un exemplar al declaratiei se depune la organul fiscal competent si un exemplar se pastreaza de contribuabil.

Declaratia poate fi depusa si prin mijloace electronice de transmitere la distanta, potrivit procedurii aprobate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

Organul fiscal competent este organul fiscal in a carui raza teritoriala se afla

sediul secundar.

Astfel pentru radiere se va depune formularul 060, si se va completa capitolul V.

V. DATE PRIVIND STAREA SEDIULUI SECUNDAR

Randul "Radierea inregistrarii fiscale" se marcheaza "X" si se inscrie data radierii inregistrarii fiscale.

Atentie! Declaratia de radiere va fi insotita de actul doveditor referitor la incetarea calitatii de subiect de drept fiscal, precum si de certificatul de inregistrare fiscala, in vederea anularii acestuia.

Ca si documente doveditoare ar putea fi incetare contract inchiriere, radiere de la ONRC si alte documente din care rezulta ca nu mai detineti punctul de lucru respectiv.

Monografie bonificatie

Speta:

Care este monografia contabila la :o decizie de acordare a bonificatiei de 3% din impozitul pe profit anual/impozitul pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri si din impozitul pe veniturile microintreprinderilor aferente anului fiscal 2024/anului fiscal modificat care incepe in anul 2024?

Solutie:

Bonificatia de 3% acordata in baza art. XVII din OUG nr. 107/2024 reprezinta, din punct de vedere contabil, o creanta fiscala a societatii fata de bugetul de stat, care nu se restituie in numerar, ci se utilizeaza exclusiv pentru

compensarea obligatiilor fiscale viitoare sau existente. Din acest motiv, tratamentul contabil trebuie sa reflecte corect faptul ca nu este vorba despre un venit incasat, ci despre o reducere a unei obligatii fiscale.

Baza legala este Ordinul nr. 540 din 31 martie 2025 pentru aprobarea Procedurii de acordare a bonificatiei de 3% din impozitul pe profit anual si din impozitul pe veniturile microintreprinderilor aferente anului fiscal 2024/anului fiscal modificat care incepe in anul 2024.

Sumele care fac obiectul bonificatiei nu se restituie, ci se utilizeaza pentru compensarea cu obligatiile fiscale ale contribuabilului, in conformitate cu prevederile art. 167 din Legea nr. 207/2015, cu modificarile si completarile ulterioare.

Monografia contabila propusa:

Inregistrarea bonificatiei acordate:

1171 = 4418 cu valoarea in minus a bonificatiei acordate

sau

Inregistrarea compensarii cu obligatii fiscale:

441/446/448 = 4418 cu valoarea bonificatiei compensate

Conform Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, aprobate prin OMFP 1802/2014,

597. - (1) La reflectarea in contabilitate a operatiunilor economice derulate se

are in vedere continutul economic al acestora, cu respectarea principiilor, bazelor, regulilor si politicilor contabile permise de reglementarea contabila aplicabila.

Contul 117 "Rezultatul reportat"

Cu ajutorul acestui cont se tine evidenta rezultatului sau partii din rezultatul exercitiului precedent nerepartizat de catre adunarea generala a actionarilor/asociatilor, respectiv a pierderii neacoperite si a rezultatului provenit din corectarea erorilor contabile, din modificarile politicilor contabile, a rezultatului reportat reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare, a rezultatului contabil inregistrat de catre societatea care isi inceteaza existenta ca urmare a fuziunii, respectiv de catre societatea care se divizeaza, in intervalul dintre data la care au fost intocmite situatiile financiare de fuziune, respectiv divizare, si data intocmirii protocolului de predare-primire si care este preluat de catre societatea beneficiara, precum si a eventualelor diferente rezultate din dispozitiile tranzitorii cuprinse in prezentele reglementari.

66. - (1) Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni si declaratii eronate cuprinse in situatiile financiare ale entitatii pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultand din greseala de a utiliza sau de a nu utiliza informatii credibile care:

- a) erau disponibile la momentul la care situatiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;*
- b) ar fi putut fi obtinute in mod rezonabil si luate in considerare la intocmirea si prezentarea acelor situatii financiare anuale.*

(2) Astfel de erori includ efectele greselilor matematice, greselilor de aplicare a politicilor contabile, ignorarii sau interpretarii gresite a evenimentelor si fraudelor.

(3) In intelesul prezentelor reglementari, erorile din perioadele anterioare se refera inclusiv la prezentarea eronata a informatiilor in situatiile financiare anuale.

Intrucat acordarea bonificatiei de 3% a fost conditionata de plata integrala a impozitului aferent anului 2024, scadent la o data ulterioara termenului de depunere a situatiilor financiare pentru anul 2024, apreciez ca diminuarea cheltuielii cu impozitul aferent anului 2024 nu reprezinta o corectie a unei erori contabile pentru a fi inregistrata in contul 1174 "Rezultat reportat provenind din corectarea unor erori contabile", ci o corectie a rezultatului reportat in urma indeplinirii unor conditii prevazute de lege, ce poate fi inregistrata in contul 1171 "Rezultat reportat reprezentand profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita".

Tratament fiscal si contabil in cazul persoanei juridice cedente

Speta:

In situatia cedarii unui autovehicul vechi (complet amortizat) de la o societate catre o persoana fizica (asociat in societatea cedenta) pentru Programul Rabla, **care este tratamentul fiscal si contabil in cazul persoanei juridice cedente?**

Mentionez ca persoana juridica a facut o declaratie de cesiune (conform Ghidului)

si a facut o factura pentru epava masinii catre o societate de dezmembrari auto?

Pe ce cont de venituri ar trebui sa treaca valoarea epavei (370 lei).

Pozitiile de pe factura arata asa:

valoare epava	370 lei	(taxare inversa)
taxa mediu 2%	(minus) 7.40 lei	(taxare inversa)
Total	362.60 lei	

De ce alte aspecte ar trebui sa tinem cont? Ar trebui trecut si un cod NC pe factura, pentru epava?

Solutie:

Potrivit Ghidului de finantare a Programului de stimulare a innoirii Parcului auto prima de casare este definita ca parte din pretul de achizitionare a unui autovehicul nou, sustinuta prin modalitate nerambursabila din Fondul pentru mediu si acordata in schimbul predarii spre casare a unui autovehicul uzat, imbracand astfel forma unei subventii pentru investitii pentru operatorul economic care achizitioneaza un autovehicul nou prin intermediul programului Rabla.

De asemenea, conform ghidului, cedentul este proprietarul autovehiculului uzat, care nu doreste sa beneficieze de prima de casare acordata prin program si care se obliga sa predea spre distrugere si sa radieze din circulatie propriul autovehicul uzat, in favoarea unui tert solicitant.

In aceste conditii, conform ghidului, proprietarul care preda autovehiculul uzat spre casare nu beneficiaza de prima de casare, ci o cedeaza unui tert solicitant, contra cost sau cu titlu gratuit.

Scoaterea din evidenta prin casare a autovehiculului amortizat integral se inregistreaza prin formula contabila :

2813 = 2133

Produce reziduale rezultate in urma casarii, respectiv epava masinii.

346 = 711 valoarea epavei

Vanzarea deseurilor catre unitati de colectare si evidentierea in factura a fondului de mediu.

Este corect intocmita factura. Daca sunteti platitor de TVA, iar societatea colectoare nu este, atunci facturati cu TVA.

4111 = % total factura inclusiv TVA

703 valoare de vanzare

4427 TVA colectata

Daca sunteti platitor de TVA, iar societatea colectoare este platitoare de TVA, atunci facturati cu taxare inversa.

4111 = 703 valoare de vanzare

Scaderea din gestiune a produselor reziduale rezultate:

711 = 346

Daca cedarea in favoarea tertului solicitant se face cu titlu oneros, prin vanzare , veniturile astfel obtinute se inregistreaza prin formula contabila:

4111 = %

7588

4427

In cazul donatiei nu se obtin venituri care sa necesite inregistrarea in contabilitate.

Veniturile obtinute intra in calculul rezultatului fiscal, daca sunteti platitor de impozit pe profit, sau intra in baza de calcul a impozitului pe veniturile microintreprinderilor.

Nu exista obligatia inscrierii in facturi a codurilor NC.

Insa, **Codurile NC** sunt obligatorii in raportarile SAF-T, doar in anumite situatii, conform legislatiei romane:

- Importuri si exporturi pentru produsele ce fac obiectul tranzactiilor internationale.
- Achizitii vanzari intracomunitare (AIC) pentru bunuri provenite/livrate din / in

state membre UE.

Daca societatea desfasoara exclusiv comert intern, codul NC poate fi completat cu valoarea NULL.

Cota de impozit 16% pentru coduri CAEN selectionate

Speta:

Va rog sa ma ajutati cu privire la urmatoarele coduri caen din punct de vedere al impozitarii in 2026:

Se plateste obligatoriu cota de 16% pentru aceste coduri caen: 7020 caen si 3540 caen sau daca sunt micro cu un salariat pot plati 1%?

Solutie:

Conform platformei caen.ro:

7020 - Activitati de consultanta in afaceri si management

3540 - Activitati ale agentilor si brokerilor din domeniul energiei electrice si al gazelor naturale

Art. 47 alin. (1) din legea 227/2015 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu 01.01.2026 defineste microintreprinderea astfel:

"(1) In sensul prezentului titlu, o microintreprindere este o persoana juridica

romana care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- a) *** A B R O G A T ***
- b) *** A B R O G A T ***
- c) a realizat venituri care nu au depasit echivalentul in lei a 250.000 euro, respectiv 100.000 euro incepand cu 1 ianuarie 2026. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului in euro este cel valabil la inchiderea exercitiului financiar in care s-au inregistrat veniturile;
- d) capitalul social al acesteia este detinut de persoane, altele decat statul si unitatile administrativ-teritoriale;
- e) nu se afla in dizolvare, urmata de lichidare, inregistrata in registrul comertului sau la instantele judecatoresti, potrivit legii.
- f)*** A B R O G A T ***
- g) are cel putin un salariat, cu exceptia situatiei prevazute la art. 48 alin. (3);
- h) are asociati/actionari care detin, in mod direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numarul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot si este singura persoana juridica stabilita de catre asociati/actionari sa aplice prevederile prezentului titlu;
- i) a depus in termen situatiile financiare anuale, daca are aceasta obligatie potrivit legii."

De asemenea, alin. (3) al aceluiasi articol aduce urmatoarele excluzeri de la aplicarea sistemului de impunere reglementat la Titlul III din CF:

"(3) Nu intra sub incidenta prezentului titlu urmatoarele persoane juridice romane:

- a) Fondul de garantare a depozitelor in sistemul bancar, constituit potrivit legii;
- b) Fondul de compensare a investitorilor, infiintat potrivit legii;

- c) Fondul de garantare a pensiilor private, infiintat potrivit legii;
- d) Fondul de garantare a asiguratilor, constituit potrivit legii;
- e) entitatea transparenta fiscal cu personalitate juridica.
- f) persoana juridica romana care desfasoara activitati in domeniul bancar;
- g) persoana juridica romana care desfasoara activitati in domeniul asigurarilor si reasigurarilor, al pietei de capital, precum si persoana juridica romana care desfasoara activitati de intermediere/distributie in aceste domenii, cu exceptia intermediarilor secundari de asigurari si/sau reasigurari, definiti potrivit legii, care au realizat venituri din activitatea de distributie de asigurari/reasigurari in proportie de pana la 15% inclusiv din veniturile totale;
- h) persoana juridica romana care desfasoara activitati in domeniul jocurilor de noroc;
- i) persoana juridica romana care desfasoara **activitati de explorare, dezvoltare, exploatare a zacamintelor de petrol si gaze naturale.**"

Dupa cum se poate observa, activitatile de consultanta nu mai sunt excluse de la aplicarea sistemului de impunere pe veniturile microintreprinderii.

In ceea ce priveste CAEN-ul 3540, conform caen.ro:

"Aceasta clasa include:

- activitatile brokerilor sau agentilor, care aranjeaza vanzarea de energie electrica prin sisteme de distributie a energiei operate de altii
- activitatile brokerilor sau agentilor de gaz, care aranjeaza vanzarea de combustibili gazosi prin sisteme de distributie a gazului operate de altii
- activitatile brokerilor si agentilor pentru schimburile de marfuri si capacitate de distributie pentru combustibili gazosi

- activitatile brokerilor si agentilor pentru operarea schimburilor de capacitate de distributie si transmisie a energiei electrice

Acest cod CAEN exclude:

- Productia, transportul si distributia energiei electrice - CAEN 351
- Productia gazelor; distributia combustibililor gazosi prin conducte - CAEN 352
- Activitati de intermediere pentru transportul de marfa - CAEN 5231".

In plus, pct. 1 alin. (6) lit. e) din NM date in aplicarea Titlului III din CF aduce urmatoarele precizari:

"(6) Persoanele juridice romane care nu intra sub incidenta sistemului de impunere pe veniturile microintreprinderilor, potrivit dispozitiilor art. 47 alin. (3) lit. f) - i) din Codul fiscal, sunt urmatoarele:

(...)

e) persoanele juridice care desfasoara activitati de explorare, dezvoltare, exploatare a zacamintelor petroliere si gazelor naturale, **potrivit legilor speciale de organizare si functionare.**"

In opinia mea, excluderea prevazuta de art. 47 alin. (3) lit. i) din CF se refera, mai degraba, la activitatile desfasurate in baza CAEN-urilor 351 si 352 si nu la cea a brokerilor, dar decizia trebuie luata in coroborand activitatile efectiv desfasurate de catre persoana impozabila si eventuala existenta a legii speciale in baza careia isi desfasoara respectiva activitate.

Achizitie bunuri din UE care nu ajung pe teritoriul Romaniei si Export marfuri de pe teritoriul UE

Speta:

In cazul unei tranzactii in care o societate din Romania, inregistrata in scopuri de TVA, achizitioneaza bunuri de la un furnizor dintr-un alt stat membru UE, iar livrarea acestor bunuri se face direct din statul membru respectiv catre un client dintr-o tara terta (non-UE), fara ca bunurile sa tranziteze Romania, iar declaratia vamala de export este intocmita de furnizorul din UE:

1. Cum se trateaza aceasta achizitie din punct de vedere al TVA in Romania?
2. Unde se declara aceasta operatiune in decontul de TVA (D300)/D390?
3. In cazul in care societatea din Romania nu factureaza clientul din afara UE (de exemplu, in contextul unei reclamatii), cheltuiala aferenta achizitiei este deductibila fiscal?
4. Care este tratamentul TVA al serviciului de transport international aferent acestei livrari directe din UE in afara UE, in conditiile in care transportul este suportat de societatea din Romania?
5. Este obligatorie emiterea unei facturi cu valoare 0 catre clientul din afara UE sau este suficienta o comunicare scrisa privind livrarea gratuita a bunurilor?

Va rog sa confirmati daca tratamentele fiscale aplicabile in acest caz si sa indicati eventualele obligatii declarative sau documente justificative necesare pentru sustinerea acestora.

Solutie:

1. Achizitie bunuri din UE care nu ajung pe teritoriul Romaniei

In situatia prezentata, nu are loc transportul bunurilor dintr-un stat membru in alt stat membru, deci nu aveti o achizitie intracomunitara de bunuri, ci o achizitie neimpozabila (din UE) in Romania.

Achizitia in cauza se declara la randul 30 in decontul de TVA. Nu se poate aplica taxare inversa si nici nu se declara factura in 390, chiar daca furnizorul bunurilor este o societate din UE.

Achizitia se inregistreaza:

357 = 401 unde cont 357 - Marfuri aflate la terti

Randul 30 - se inscriu informatiile din jurnalul de cumparari*) privind:

-contravaloarea achizitiilor de bunuri si servicii a caror livrare/prestare a fost scutita de taxa, **neimpozabila** sau supusa unui regim special de taxa;

-contravaloarea achizitiilor de bunuri si servicii din alte state membre, pentru care

nu se datoreaza taxa pe valoarea adaugata in Romania; contravaloarea achizitiilor intracomunitare de bunuri scutite de taxa sau neimpozabile in Romania;

-contravaloarea achizitiilor de servicii intracomunitare scutite de taxa pe valoarea adaugata;

-contravaloarea importurilor scutite de taxa pe valoarea adaugata.

Nu este obligatorie inscrierea in decont a sumelor care nu sunt incluse in baza impozabila.

2. Export marfuri de pe teritoriul UE

Se considera a fi locul livrării de bunuri locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumparator sau de un tert, conform art. 275 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, deci locul livrării în situația dumneavoastră este în afara teritoriului României.

Vanzarea catre clientul din din afara UE :

411 = 707

si descarcarea gestiunii:

607 = 357.

O astfel de livrare se declara la randul 3 in decontul de tva:

Randul 3 - se inscriu informatiile preluate din jurnalul de vanzari) privind baza de impozitare pentru livrarile de bunuri/prestarile de servicii care nu sunt impozabile in Romania pentru ca nu au locul livrarii/prestarii stabilit, conform art. 275 si 278 din Codul fiscal, in Romania, precum si pentru livrarile intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b) si c) din Codul fiscal, pentru care exigibilitatea taxei intervine in perioada de raportare**), inclusiv sumele din facturile pentru incasari de avansuri partiale pentru aceste livrari intracomunitare de bunuri scutite. Se inscriu, de asemenea, ajustarile bazei de impozitare prevazute la art. 287 din Codul fiscal pentru care exigibilitatea taxei intervine in perioada de raportare, conform art. 282 alin. (9) din Codul fiscal, precum si orice alte regularizari ulterioare, cu exceptia celor referitoare la serviciile intracomunitare care se inscriu la randul*

In concluzie, operatiunile descrise sunt neimpozabile in Romania deoarece locul achizitiei si locul livrarii de bunuri sunt in afara Romaniei.

Cu privire la livrare:

- factura se va emite fara TVA, din punct de vedere al TVA operatiunea este neimpozabila in Romania
- locul livrarii este UE, locul unde se gasesc bunuri cand incepe transportul (art 275 alin. (1) din Codul Fiscal)

Pentru aceste operatiuni, societatii din Romania ii pot reveni obligatii fiscale cu privire la TVA pe teritoriul UE conform legislatiei fiscale de acolo, cel mai

probabil ca trebuie sa va inregistrati in scopuri de TVA in statul UE pentru operatiunile desfasurate pe teritoriul sau.

Nu efectuati o livrare gratuita, ci efectuati o livrare de pe teritoriul altui stat, de fapt un export de bunuri, astfel trebuie sa emiteti factura pentru livrarea bunurilor in afara UE. De asemenea, trebuie sa va interesati in statul UE despre implicatiile si obligatiile fiscale pentru operatiuni desfasurate pe teritoriul acestuia.

3. In cazul in care exista o reclamatie, pentru produsele neconforme, refuzate calitativ de catre client, furnizorul din Romania este obligat:

- sa emita o factura cu semnul minus, recunoscand astfel ca accepta reclamatia transmisa de catre client. Prin aceasta factura se considera ca se ajusteaza, negativ, baza de impozitare a TVA aferenta bunurilor livrate initial conform prevederilor:

- art. 287 "**Ajustarea bazei de impozitare**" lit. c)

"Baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii:

.....

*b) in cazul **refuzurilor** totale sau **partiale privind** cantitatea, **calitatea** ori preturile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum si in cazul desfiintarii totale ori partiale a contractului pentru livrarea sau prestarea in cauza ca urmare a unui acord scris intre parti sau ca urmare a unei hotarari judecatoresti definitive/definitive si irevocabile, dupa caz, sau in urma unui arbitraj;"*

- pct. 32 alin. (1) din normele de aplicare ale acestui articol:

*"32. (1) In situatiile prevazute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri . isi **ajusteaza baza impozabila a taxei dupa efectuarea livrarii** , dar evenimentele prevazute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturarii ..In acest scop furnizorii/prestatorii trebuie **sa emita facturi cu valorile inscrise cu semnul minus** cand baza de impozitare se reduce ..care vor fi transmise si beneficiarului. **Prevederile acestui alineat se aplica si pentru livrari intracomunitare.**"*

- daca bunurile sunt expediate inainte de emiterea facturii, sa intocmeasca un aviz de insotire a bunurilor destinate inlocuirii bunurilor neconforme. In aviz se inscrie o mentiune referitoare la reclamatia transmisa de catre client;

- sa emita o factura, in negru, cu referire la avizul de intocmit pentru expedierea produselor de inlocuire a bunurilor neconforme.

4. Cheltuiala cu bunurile achizitionate este **deductibila**, cu conditia sa fie:

- efectuata **in scopul desfasurarii activitatii economice**;
- justificata documentar (contract, reclamatie, corespondenta comerciala etc.).

Cheltuiala este deductibila fiscal, conform art. **25 alin. (1)** Cod fiscal.

5. In cazul transportului, sunt aplicabile prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal coroborate cu prevederile art. 294 din Codul fiscal.

Conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal:

*(2) **Locul de prestare a serviciilor** catre o persoana impozabila care actioneaza ca atare este locul unde respectiva persoana care primeste serviciile isi are stabilit sediul activitatii sale economice. Daca serviciile sunt furnizate catre un sediu fix al persoanei impozabile, aflat in alt loc decat cel in care persoana isi are sediul activitatii sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se afla respectivul sediu fix al persoanei care primeste serviciile. In absenta unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabila care primeste aceste servicii isi are domiciliul stabil sau resedinta obisnuita.*

Conform art. 294 alin. (1) din Codul fiscal:

(1) Sunt scutite de taxa:

*c) prestarile de servicii, inclusiv transportul si serviciile accesorii transportului, altele decat cele prevazute la art. 292, **legate direct de exportul de bunuri;***

Conform OMFP 103/2016 asa cum a fost modificat prin OMFP 2148/2020:

*Art. 4-al.1- **Sunt scutite de taxa**, potrivit prevederilor art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, **prestarile de servicii, inclusiv transportul si serviciile accesorii transportului**, altele decat cele scutite conform art. 292 din Codul fiscal, legate direct de exportul de bunuri. **Sunt considerate legate direct de exportul de bunuri serviciile care contribuie la realizarea efectiva a unei operatiuni de export si care sunt furnizate direct exportatorului sau destinatarului bunurilor exportate**, astfel cum s-a pronuntat Curtea de Justitie a Uniunii Europene in **Cauza C-288/16 L.. IK***

Conform art.4 alin (6) din OMFP 103/2016:

(6) Scutirea de taxa prevazuta la art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile accesorii transportului legat direct de exportul de bunuri, se justifica de catre prestatorul serviciilor, in masura in care locul prestarii serviciilor este considerat a fi in Romania in conformitate cu prevederile art. 278 din Codul fiscal si daca acesta ar fi fost persoana obligata la plata taxei conform art. 307 alin. (1) din Codul fiscal, in cazul in care nu ar fi aplicata o scutire de taxa.

Documentele pe baza carora se justifica scutirea de taxa sunt:

a) contractul incheiat cu beneficiarul;

b) factura care trebuie sa contina informatiile prevazute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal;

c) documentele din care sa rezulte ca sunt servicii accesorii unui transport de bunuri care au fost exportate din Uniunea Europeana.

Conform OMFP 103/2016, art. 1 alin. (3) lit. e:

Sunt de asemenea considerate exporturi si bunurile care sunt transportate din Romania in afara Uniunii Europene, in lipsa unei tranzactii comerciale, cum ar fi de exemplu: transportul unui stoc de bunuri din Romania intr-o tara terta in vederea efectuarii de activitati economice, livrarile de bunuri care necesita instalare realizata de furnizor sau de alta persoana in contul sau, pe teritoriul unui stat din afara Uniunii Europene;

Persoana care efectueaza aceasta operatiune de export, in sensul TVA, este furnizorul definit astfel la art. 1 alin. (3) lit. f) din Instructiunile aprobate prin OMFP 103/2016, exportator in sensul TVA, denumit in continuare exportator,

TOP Fiscalitate

este considerat furnizorul mentionat la lit. d), care realizeaza livrarile mentionate la lit. e), precum si persoana care transporta bunuri in afara Uniunii Europene, in lipsa unei tranzactii comerciale.

Asadar, doar daca puteti justifica transportul legat se exportul bunurilor cu CMR, contract incheiat cu beneficiarul si declaratii vamale de export transportatorul poate factura fara TVA. In caz contrar va emite factura cu TVA 21%.

CONFIDENTIAL