

ANUL XVII
NR. 84
IULIE-SEPTEMBRIE 2024

[3] 2024

CONSULTANT FISCAL

Director: **Radu Bufan**
Redactor-șef: **Mariana Vizoli**

DIN SUMAR

Gheorghița Toma

REGIMUL FISCAL ȘI DE DECLARARE AL SPONSORIZĂRIILOR
EFECTUATE DE PERSOANELE JURIDICE PLĂTITOARE
DE IMPOZIT PE PROFIT, ÎNCEPÂND CU DATA DE 1 IANUARIE 2024

Gheorghe Constantinescu
SISTEMUL RO E-TRANSPORT

Luminița Obaciu

IMPLICAȚIILE MAJORĂRII SALARIULUI MINIM
PE ECONOMIE DIN PUNCT DE VEDERE FISCAL ȘI AL LEGISLAȚIEI MUNCII

Mihaela Spiridon

IMPOZITAREA CLĂDIRILOR DIN PERSPECTIVA CONTRIBUABILILOR
PERSOANE JURIDICE – COTE, VALOARE IMPOZABILĂ, TENDINȚE



Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiilor Liberale din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-DAVID
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Ioan SIMION
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Str. Alexandru Constantinescu, Nr. 61, sector 1, București, Cod Poștal: 011472
www.ccfiscali.ro
office@ccfiscali.ro

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Andrei MATEI

sumar

fiscalitate

04 Regimul fiscal și de declarare al sponsorizărilor efectuate de persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit, începând cu data de 1 ianuarie 2024

Gheorghita TOMA – Șef-serviciu, Serviciul Impozit pe Profit din cadrul Direcției Generale de Legislație, Cod Fiscal și Reglementări Vamale, Ministerul Finanțelor

09 Sistemul RO e-Transport

Ec. **Gheorghe CONSTANTINESCU** – Director general adjunct, Direcția Generală Antifraudă Fiscală – Agenția Națională de Administrare Fiscală

drept fiscal

14 Implicațiile majorării salariului minim pe economie din punct de vedere fiscal și al legislației muncii

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

17 Impozitarea clădirilor din perspectiva contribuabililor persoane juridice – cote, valoare impozabilă, tendințe

Mihaela SPIRIDON – Consilier parlamentar – Comisia pentru buget, finanțe, activitate bancară și piață de capital – Senatul României; Consultant fiscal

întrebări și răspunsuri

21 Întrebări și răspunsuri în materia TVA

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners; Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

31 Întrebări și răspunsuri – e-Factura

Albert FRUTH – Șef-Birou, Elaborare Strategii și Informatizare – Unitatea de Management al Informației, Agenția Națională de Administrare Fiscală

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSKI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Compania
Națională
„Poșta Română” S.A.,
prin Sucursala
Fabrica de Timbre

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

Adresa redacției
Strada
Alexandru Constantinescu,
nr. 61, Sector 1, București,
Cod Poștal: 011472

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro

e-mail
periodice@universuljuridic.ro

Responsabilitatea asupra conținutului textelor publicate
în această revistă aparține în exclusivitate autorilor

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Regimul fiscal și de declarare al sponsorizărilor efectuate de persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit, începând cu data de 1 ianuarie 2024

Rezumat: Efectuarea unei sponsorizări determină numeroase beneficii la nivelul sponsorului, respectiv poate îmbunătăți imaginea societății, prestigiului și a credibilității, prin asocierea cu activități/domenii considerate compatibile cu obiectivele acesteia, sau poate fi un mod eficient de a face cunoscut numele societății, nefiind nevoie de o alocare suplimentară de resurse umane și timp specific. Un regim fiscal favorabil la determinarea impozitului pe profit poate stimula efectuarea acestor cheltuieli.

Cuvinte-cheie: sponsor, sponsorizare, beneficiari, persoane juridice fără scop lucrativ, responsabilitate socială, declarații, redirectionare, 25 iunie.

Tax and reporting regime for sponsorships made by legal entities liable to corporate income tax as from 1 January 2024

Abstract: Making a sponsorship can bring many benefits to the sponsor, such as improving the company's image, prestige and credibility by associating it with activities/areas considered compatible with the company's objectives, or it can be an effective way of getting the company's name known without the need for additional human resources and specific time.

A favourable tax regime when determining corporate income tax can stimulate the carrying out of these expenses.

Keywords: sponsor, sponsorship, beneficiaries, non-profit legal entities, social responsibility, returns, redirection, June 25.

Gheorghita TOMA – Șef-serviciu, Serviciul Impozit pe Profit din cadrul Direcției Generale de Legislație, Cod Fiscal și Reglementări Vamale, Ministerul Finanțelor

I. DEDUCEREA FISCALĂ

Potrivit regulilor fiscale în vigoare privind determinarea impozitului pe profit, cheltuielile de sponsorizare pot fi deduse:

- la determinarea impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal de calcul, **prin scăderea din impozitul pe profit datorat**;
- **prin redirectionare**, după definitivarea impozitului pe profit, prin intermediul procedurii stabilite de A.N.A.F.

A. Regimul fiscal în cazul efectuării de cheltuieli de sponsorizare în perioada de calcul a impozitului pe profit

La determinarea rezultatului fiscal, cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat, acordate potrivit legii, sunt cheltuieli nedeductibile.

Contribuabilii care efectuează **sponsorizări și/sau acte de mecenat**, potrivit prevederilor *Legii nr. 32/1994* privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale *Legii bibliotecilor nr. 334/2002*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime** dintre următoarele:

1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,75% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;
2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

În cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, sumele aferente acestora se scad din impozitul pe profit datorat, în aceste limite, doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, **potrivit art. 25 alin. (4) lit. i)**

C. fisc.

Aceste limite fiscale se aplică și **sumelor reportate** reprezentând cheltuieli de această natură, efectuate până la data de 31 decembrie 2021, potrivit reglementărilor în vigoare la data efectuării sponsorizării, fără a depăși anul 2028.

Pentru a efectua scăderea sumelor aferente din impozitul pe profit trebuie să înțelegem cerințele care sunt necesar a fi

respectate, în conexiune cu cadrul normativ invocat, după cum urmează:

Potrivit Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare (denumită lege privind sponsorizarea):

→ **sponsorizarea** este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării. Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și a obligațiilor părților;

→ **mecenatul** este un act de liberalitate prin care o persoană fizică sau juridică, numită mecena, transferă, fără obligație de contrapartidă directă sau indirectă, dreptul său de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare către o persoană fizică, ca activitate filantropică, cu caracter umanitar, pentru desfășurarea unor activități în domeniile: cultural, artistic, medico-sanitar sau științific – cercetare fundamentală și aplicată. Actul de mecenat se încheie în formă autentică, în care se vor specifica obiectul, durata și valoarea acestuia.

Potrivit *Legii contabilității nr. 82/1991*, **cifra de afaceri**, pentru calculul primei limite fiscale, este definită de reglementările contabile aplicabile și înseamnă, în cazul contribuabililor care nu aplică reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară – IFRS, sumele obținute din vânzarea de produse și prestarea de servicii după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct legate de cifra de afaceri (extras din O.M.F. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*).

Pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor metodologice (potrivit Hotărârii Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare):

- a) pentru contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu excepția instituțiilor de credit – persoane

juridice române – și sucursalele din România ale instituțiilor de credit – persoane juridice străine, „cifra de afaceri” cuprinde veniturile din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii din care se scad sumele reprezentând reduceri comerciale acordate și se adaugă subvențiile de exploatare aferente cifrei de afaceri;

b) pentru instituțiile de credit – persoane juridice române – și sucursalele din România ale instituțiilor de credit – persoane juridice străine, „cifra de afaceri” cuprinde:

- (i) venituri din dobânzi;
- (ii) venituri din dividende;
- (iii) venituri din taxe și comisioane;
- (iv) câștiguri/pierderi realizate aferente activelor și datoriilor financiare care nu sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere – net;
- (v) câștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare deținute în vederea tranzacționării – net;
- (vi) câștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere – net;
- (vii) câștiguri sau pierderi din contabilitatea de acoperire – net;
- (viii) diferențe de curs de schimb – câștig/pierdere – net;
- (ix) câștiguri/pierderi din derecunoașterea activelor, altele decât cele deținute în vederea vânzării – net;
- (x) alte venituri din exploatare;

c) pentru instituțiile prevăzute la art. 2 lit. a)-d) din Ordinul Băncii Naționale a României nr. 6/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, „cifra de afaceri” cuprinde:

- (i) venituri din dobânzi și venituri asimilate;
- (ii) venituri privind titlurile: venituri din acțiuni și din alte titluri cu venit variabil, venituri din participații, venituri din părți în cadrul societăților legate;
- (iii) venituri din comisioane;
- (iv) profit sau pierdere netă din operațiuni financiare;
- (v) alte venituri din exploatare.

Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale se organizează de către A.N.A.F. și se afișează pe site-ul A.N.A.F. (a se vedea Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2019 pentru aprobarea *Procedurii privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, precum și a modelului și conținutului unor formulare*).

Înscrierea în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale se realizează pe baza solicitării entității beneficiare, dacă sunt îndeplinite cumulativ, la data depunerii cererii, următoarele condiții:

- a) desfășoară activitate în domeniul pentru care a fost constituită, pe baza declarației pe propria răspundere;
- b) și-a îndeplinit toate obligațiile fiscale declarative prevăzute de lege;
- c) nu are obligații fiscale restante la bugetul general consolidat, mai vechi de 90 de zile;
- d) a depus situațiile financiare anuale, prevăzute de lege;
- e) nu a fost declarată inactivă, potrivit art. 92 din Codul de procedură fiscală.

Unitățile locale de cult nu au obligația îndeplinirii condiției prevăzute la lit. b), în ceea ce privește declarația anuală de impozit pe profit.

Impozitul pe profit datorat la care se aplică 20% este cel determinat potrivit prevederilor legale după scăderea creditului fiscal și a impozitului pe profit scutit, după caz. Ordinea de scădere este prevăzută în Ordinul A.N.A.F. nr. 3.386/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Extras – din formatul declarației privind impozitul pe profit (F101) pentru anul fiscal 2023:

sume reprezentând sponsorizare și/sau mecenat,	43	
burse private, în limita prevăzută de lege, din		
care:		
_____	_____	
43.1 - din anul curent	43.1	
_____	_____	
43.2 - reportate din perioada precedentă	43.2	
_____	_____	

Prin urmare, scădem din impozitul pe profit cheltuielile curente de sponsorizare și dacă limita fiscală este mai mare și din valoarea cheltuielilor reportate după caz.

Exemple de calcul și scădere a cheltuielilor de sponsorizare:

1. Un contribuabil plătitor de impozit pe profit încheie un contract de sponsorizare, conform legii privind sponsorizarea, în calitate de sponsor, care are ca obiect transferul unor stocuri de mărfuri în valoare de 15.000 lei. Contractul

de sponsorizare se încheie, în data de 2 iulie 2024, în aceeași lună efectuându-se și transferul mărfurilor. Beneficiarul este înscris în *Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale*.

La calculul profitului impozabil pentru trimestrul III, 2024, contribuabilul prezintă următoarele date financiare, cumulate de la începutul anului fiscal:

Venituri din vânzarea mărfurilor = 2.000.000 lei
Venituri din prestări de servicii = 6.000 lei

Total cifră de afaceri = 2.006.000 lei

Alte cheltuieli de exploatare = 90.000 lei,
din care: 15.000 lei sponsorizare

Calculul impozitului pe profit datorat pentru trimestrul III, 2024

Impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea: 32.000 lei

Avându-se în vedere condițiile de deducere prevăzute la art. 25 alin. (4) lit. i) C. fisc., prin aplicarea limitelor, valorile sunt:

- 0,75% din cifra de afaceri reprezintă 15.045 lei;
- 20% din impozitul pe profit înainte de deducerea cheltuielilor de sponsorizare reprezintă 6.400 lei.

Suma de scăzut din impozitul pe profit este 6.400 lei.

Impozitul pe profit datorat* 32.000 lei – 6.400 lei = 25.600 lei
(*presupunem că nu are alte sume deductibile din impozit).

În măsura în care, până la sfârșitul anului, nu se mai înregistrează alte cheltuieli de sponsorizare, limitele fiscale vor fi recalculate luând în considerare cifra de afaceri și impozitul pe profit datorat la sfârșitul anului fiscal, determinate cumulat de la începutul anului fiscal.

2. Un contribuabil plătitor de impozit pe profit încheie un contract de sponsorizare, conform legii privind sponsorizarea, în calitate de sponsor, care are ca obiect plata unei sume de 10.000 lei. Contractul de sponsorizare se încheie în data de 15 august 2024, în aceeași lună efectuându-se și plata sumei de 10.000 lei. Beneficiarul este înscris în *Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale*. Acest contribuabil are și cheltuieli de sponsorizare reportate din anul 2020, în valoare de 40.000 lei.

La calculul profitului impozabil pentru trimestrul III, 2024, contribuabilul prezintă următoarele date financiare, cumulate de la începutul anului fiscal:

Venituri din vânzarea mărfurilor = 6.000.000 lei
Venituri din prestări de servicii = 6.000 lei

Total cifră de afaceri = 6.006.000 lei

Alte cheltuieli de exploatare = 90.000 lei,
din care: 10.000 lei sponsorizare

Calculul impozitului pe profit datorat pentru trimestrul III, 2024

Impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea: 252.000 lei

Avându-se în vedere condițiile de deducere prevăzute la art. 25 alin. (4) lit. i) C. fisc., prin aplicarea limitelor, valorile sunt:

- 0,75% din cifra de afaceri reprezintă 45.045 lei;
- 20% din impozitul pe profit înainte de deducerea cheltuielilor de sponsorizare reprezintă 50.400 lei.

Suma de scăzut din impozitul pe profit este 45.045 lei. Acesta va scădea cumulat o sumă reprezentând atât 10.000 lei cheltuiala din anul de calcul, cât și 35.045 lei din valoarea reportată.

În măsura în care, până la sfârșitul anului, nu se mai înregistrează alte cheltuieli de sponsorizare, limitele fiscale vor fi recalculate luând în considerare cifra de afaceri și impozitul pe profit datorat la sfârșitul anului fiscal, determinate cumulat de la începutul anului fiscal.

Notă: Același regim fiscal au și cheltuielile privind bunurile, mijloacele financiare și serviciile acordate Fondului Națiunilor Unite Pentru Copii – UNICEF, precum și altor organizații internaționale care își desfășoară activitatea potrivit prevederilor unor acorduri speciale la care România este parte.

Contribuabilii care efectuează aceste cheltuieli le însumează cu cele prevăzute la art. 25 lit. i) și scad valoarea astfel rezultată din impozitul pe profit datorat, în limita prevăzută la lit. i).

B. Redirecționarea sponsorizărilor efectuate după definitivarea impozitului pe profit

Contribuabilii pot dispune redirecționarea impozitului pe profit, în limita valorii calculate potrivit art. 25 alin. (4) lit. i) C. fisc.,

pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat până la termenele de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, prin depunerea unui/unor formular/formulare de redirecționare.

În cazul contribuabililor membri ai unui grup fiscal, redirecționarea poate fi dispusă numai de persoana juridică responsabilă.

Obligația plății sumei redirecționate din impozitul pe profit revine organului fiscal competent, prin urmare, contribuabilul nu va efectua nicio înregistrare în evidența sa contabilă.

Redirecționarea impozitului pe profit pentru sponsorizarea entităților persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv a unităților de cult, poate fi efectuată doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data plății sumei respective de către organul fiscal, în Registrul entităților/unităților de cult, pentru care se acordă deduceri fiscale (a se vedea Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3562/2024 pentru aprobarea *Procedurii privind redirecționarea impozitului pe profit, potrivit legii, pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat, precum și a modelului și conținutului unor formulare*).

Exemplu de calcul și efectuare a redirecționării sponsorizărilor:

Un contribuabil plătitor de impozit pe profit încheie un contract de sponsorizare conform legii privind sponsorizarea, în calitate de sponsor, care are ca obiect plata unei sume de 6.000 lei. Contractul de sponsorizare se încheie în data de 2 martie 2025, după definitivarea impozitului pe profit datorat pentru anul 2024. Beneficiarul este înscris în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

La calculul profitului impozabil pentru anul 2024, contribuabilul prezintă următoarele date financiare, cumulate de la începutul anului fiscal:

Venituri din vânzarea mărfurilor = 2.000.000 lei

Venituri din prestări de servicii = 6.000 lei

Total cifră de afaceri = 2.006.000 lei

Impozitul pe profit datorat: 52.000 lei

Calculul limitelor fiscale pentru anul fiscal 2024

Avându-se în vedere condițiile de deducere prevăzute la art. 25 alin. (4) lit. i) C. fisc., prin aplicarea limitelor, valorile sunt:

- ➔ 0,75% din cifra de afaceri reprezintă 15.045 lei;
- ➔ 20% din impozitul pe profit reprezintă 10.400 lei.

Suma maximă de redirecționat din impozitul pe profit este 10.400 lei.

Contribuabilul va completa formularul 177, „Cerere privind redirecționarea impozitului pe profit”, suma solicitată pentru redirecționare fiind în cadrul limitelor fiscale, potrivit procedurilor în vigoare la data depunerii acesteia, până la data de 25 iunie 2025, după caz.

Notă: În cazul redirecționării către Fondul Națiunilor Unite Pentru Copii – UNICEF, precum și altor organizații internaționale, aceasta se efectuează până la termenele de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, fără a exista obligația înscrierii entității beneficiare respective în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

II. OBLIGAȚII DECLARATIVE SPECIFICE

Pentru aceste cheltuieli este instituită o obligație de declarare informativă, denumită formularul 107, „Declarație informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private”, în formatul stabilit potrivit Ordinului A.N.A.F. nr. 1.825 din 20 iulie 2018 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului 107, „Declarație informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/mecenatului/burselor private”.

Termenul de depunere a declarației

Contribuabilii, plătitori de impozit pe profit, care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acordă burse private au obligația de a depune declarația informativă până la termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, respectiv 25 martie-25 iunie ale anului următor celui de efectuare a cheltuielilor sau potrivit situațiilor specifice, după caz, pentru contribuabilii cu anul fiscal modificat sau care se lichidează.

Sistemul RO e-Transport

Rezumat: În contextul digitalizării ANAF, piatră de încercare în egală măsură pentru contribuabili, dar și pentru Administrație, prezentul articol își propune prezentarea funcționării de ansamblu a Sistemului RO e-Transport pentru buna înțelegere și aplicarea corespunzătoare a prevederilor legale. Nevoia este generată atât de caracterul de noutate absolută în ceea ce privește obligațiile mediului de afaceri din România, referitor la declararea anticipată a unor transporturi de bunuri, cât și pentru a evita sistemul dur de sancțiuni aplicabile implementat în caz de neconformare.

Cuvinte-cheie: RO e-Transport, risc fiscal, obligații, intracomunitar, import, export.

RO e-Transport System

Abstract: In the context of the National Agency for Fiscal Administration (ANAF) digitization, which is a testing stone for taxpayers as well as for the Administration, this article aims to present the overall functioning of the RO e-Transport System for a proper understanding and proper application of the legal provisions. The need is generated both by the absolute novelty in terms of the obligations of the business environment in Romania regarding the declaration in advance of certain shipments of goods, and to avoid the harsh system of applicable sanctions implemented in case of non-compliance.

Keywords: RO e-Transport, fiscal risk, obligations, intra-community, import, export.

Ec. **Gheorghe CONSTANTINESCU** – Director general adjunct, Direcția Generală Antifraudă Fiscală – Agenția Națională de Administrare Fiscală

CONSIDERAȚII GENERALE

Activitatea de transport joacă un rol crucial în domeniul economic, având un impact semnificativ asupra dezvoltării și funcționării diverselor sectoare de activitate. Transportul rutier este motorul principal al pieței de transporturi în România, acesta asigură transportul majorității mărfurilor la nivel intern și internațional.

Din punct de vedere cronologic, activitatea de transport este desfășurată înaintea altor activități economice, ca, de exemplu, activitatea de producție, activitatea de comercializare, de prestări servicii, asigurând disponibilitatea materiilor prime, semifabricatelor, mărfurilor etc. Astfel, prin raportare la dispozițiile Legii contabilității referitoare la obligațiile societăților comerciale de a conduce contabilitatea proprie, inclusiv contabilitatea de gestiune, asigurând înregistrarea cronologică și sistematică a activității comerciale desfășurate, se constată că deținerea unor informații cu privire la bunurile transportate precedă orice alte informații provenite din sistemele de evidență financiar-contabilă.

Primii pași în monitorizarea transporturilor de bunuri în România au constat în monitorizarea achizițiilor intracomunitare de bunuri în punctele de trecere a frontierei de stat (PTF).

Aderarea României la Uniunea Europeană începând cu ianuarie 2007 a impus implementarea sistemului comun de aplicare a Taxei pe Valoarea Adăugată (TVA) pentru comerțul intracomunitar, sistem ce reglementează în esență că livrările intracomunitare de bunuri sunt scutite de TVA, cu drept de deducere, obligația de a plăti TVA revenind operatorului din statul membru de destinație la cota în vigoare în statul membru respectiv.

Acest sistem coroborat cu faptul că libera circulație a mărfurilor a impus eliminarea evidenței instituționalizate a bunurilor provenite din statele membre, prin renunțarea la formalitățile și controlul vamal, a generat în comerțul intracomunitar evaziune și fraudă fiscală, fenomene care s-au manifestat în toate statele membre, în multe cazuri pagubele produse bugetului de stat neputând fi recuperate.

Un alt neajuns major al activității comerciale cu bunuri provenite din spațiul intracomunitar desfășurate de contribuabili cu

comportament fiscal inadecvat a dus la perturbarea mediului de afaceri din domeniile respective cu impact direct negativ ce a afectat semnificativ cifra de afaceri a contribuabililor onești.

Drept urmare, începând cu anul 2008, la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) s-a stabilit că cea mai bună posibilitate de combatere a fraudei fiscale și de obținere a unor informații operative, care să permită intervenția în timp util pentru identificarea potențialelor puncte de deturnare în lanțul de aprovizionare-comercializare a circuitelor comerciale reale, o constituie monitorizarea achizițiilor intracomunitare de bunuri în punctele de trecere a frontierei (PTF).

Trebuie să precizăm că monitorizarea transporturilor de bunuri și analiza de risc a datelor colectate reprezintă metode utilizate și în alte state europene. De exemplu, statele membre UE învecinate României: Bulgaria utilizează un astfel de sistem numit *Control Fiscal*¹, iar Ungaria a implementat sistemul de monitorizare a transporturilor de bunuri EKAER². De asemenea, Polonia a introdus în 2017 un mecanism similar, numit *Sistem de monitorizare a transportului rutier și feroviar de mărfuri și a comerțului cu combustibil*³.

Digitalizarea ANAF

Transformarea ANAF într-o organizație digitală prevede prioritizarea proiectelor IT, cu scopul de a susține activitatea de conformare fiscală și de a consolida capacitatea administrativă necesară procesului de transformare digitală. Strategia digitală ia în considerare recomandările Comisiei Europene de a avea o abordare care să includă atât aplicațiile informatice, cât și resursele umane formate pentru a le utiliza, infrastructura necesară susținerii acestor dezvoltări informatice și, nu în ultimul rând, componenta de interoperativitate.

Digitalizarea ANAF este un proces menit să modernizeze și să eficientizeze sistemul de administrare fiscală, reducând birocrația și crescând transparența în relația cu contribuabilii, având între principale scopuri:

- asigurarea posibilității cetățenilor și companiilor de a îndeplini online cât mai multe obligații fiscale, fără a fi nevoie să se deplaseze la ghișeele ANAF;
- reducerea timpului necesar pentru prelucrarea cererilor, verificărilor și rambursărilor de taxe, prin automatizarea proceselor cu consecințe în mai buna utilizare a resurselor umane și materiale;
- un control mai bun al tranzacțiilor economice și o monitorizare mai eficientă a contribuabililor prin utilizarea unor sisteme informatice avansate ce ajută la identificarea mai rapidă a riscurilor de evaziune și la îmbunătățirea colectării taxelor și impozitelor;

- reducerea interacțiunilor directe și a potențialelor erori umane sau abuzuri, ceea ce contribuie la creșterea integrității personalului și a încrederii în sistem;
- alinierea României cu standardele și bunele practici internaționale și europene în domeniul administrării fiscale.

Printre proiectele de digitalizare a ANAF se pot aminti: introducerea facturării electronice (e-Factura), extinderea spațiului privat virtual (SPV), implementarea SAF-T (*Standard Audit File for Tax*), valorificarea datelor provenite de la aparatele de marcat electronice fiscale, RO e-TVA și, bineînțeles, Sistemul RO e-Transport.

RO e-Transport – Prezentare generală

Sistemul RO e-Transport poate fi considerat un proiect important în sfera digitalizării ANAF. RO e-Transport este o platformă electronică de monitorizare a transporturilor de bunuri, dezvoltată cu scopul de a combate evaziunea fiscală și de a crește transparența în domeniul fiscalizării bunurilor transportate rutier în România.

Prin RO e-Transport se monitorizează în fapt fiscalizarea bunurilor care fac obiectul transporturilor rutiere, nu activitatea de transport în sine a acestora.

RO e-Transport permite monitorizarea în timp real a transporturilor de bunuri, prin utilizarea unui sistem informatic dedicat. Aceasta elimină necesitatea verificărilor manuale și facilitează colectarea și prelucrarea datelor despre transporturi, fără interacțiuni directe între contribuabili și reprezentanții ANAF.

Prin urmărirea digitală a transporturilor de bunuri, autoritățile fiscale pot verifica dacă bunurile declarate corespund realității și pot interveni în cazurile de neconformitate sau fraudă fiscală. Sistemul ajută la prevenirea subdeclarării, la combaterea vânzărilor ilicite și la asigurarea plății corecte a taxelor și impozitelor.

Sistemul oferă acces online la datele despre transporturi, atât pentru companii, cât și pentru autoritățile fiscale, facilitând verificările și eliminând necesitatea prezentării documentației fizice. În plus, acest sistem simplifică procedurile pentru contribuabili, deoarece pot raporta datele legate de transporturi direct în format digital.

Cadrul legal

Sistemul RO e-Transport a fost implementat la data de 1 iunie 2022. Cadrul legal s-a modificat periodic, adaptându-se la specificul activității de transport, la cerințele mediului de afaceri și la nevoile sistemului fiscal.

¹ <https://old.nra.bg/en/page?id=629>.

² <https://ekaer.nav.gov.hu/>.

³ <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/system-monitorowania-drogowego-i-kolejowego-przewozu-towarow-oraz-18585280>.

În prezent, cadrul legal este reprezentat de:

- OUG nr. 41/2022 pentru instituirea Sistemului național privind monitorizarea transporturilor rutiere de bunuri RO e-Transport;
- OPANAF nr. 802/2022 privind stabilirea bunurilor cu risc fiscal ridicat transportate rutier care fac obiectul monitorizării prin Sistemul RO e-Transport;
- Ordinul comun ANAF/AVR nr. 1337/1268/2024 pentru aprobarea Procedurii de utilizare și funcționare a sistemului național privind monitorizarea transporturilor de bunuri RO e-Transport.

Ca principii de bază, cadrul legal RO e-Transport stipulează următoarele concepte:

- definește transportul rutier de bunuri ca: transport pe teritoriul național și transport internațional, categorii de transport în funcție de care stabilește obligații distincte de declarare în raport cu natura bunurilor transportate. Astfel, în cazul transporturilor pe teritoriul național, se declară transportul bunurilor cu risc fiscal ridicat, în timp ce, în cazul transporturilor internaționale, se declară transportul tuturor categoriilor de bunuri, indiferent de natura acestora;
- stabilește tipul operațiunilor comerciale ce stau la baza transportului bunurilor (transport intern, achiziții și livrări intracomunitare, import și export etc.), și, în raport cu acesta, stabilește segmentul de transport rutier ce se declară în RO e-Transport, precum și utilizatorii care au obligația de declarare, modificare și transmitere a datelor în sistem;
- stabilește obligațiile utilizatorilor, ale operatorilor de transport și ale conducătorilor auto, precum și setul de sancțiuni aplicabile pentru nerespectarea obligațiilor impuse, desemnând totodată instituțiile cu atribuții de control;
- de asemenea, stabilește în sarcina președinților Agenției Naționale de Administrare Fiscală și Autorității Vamale Române elaborarea unei proceduri de aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 41 și categoriile de vehicule rutiere utilizate pentru transportul bunurilor, iar, în sarcina președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, stabilirea bunurilor cu risc fiscal ridicat transportate rutier, care fac obiectul monitorizării prin Sistemul RO e-Transport;
- stabilește categoriile de vehicule care fac obiectul monitorizării prin sistemul RO e-Transport, respectiv cele care au o masă maximă tehnic admisibilă de minimum 2,5 tone, încărcate cu bunuri cu o masă brută totală mai mare de 500 kg, sau o valoare totală mai mare de 10.000 de lei, aferentă cel puțin unei partide de bunuri care face obiectul transportului;
- se stabilesc bunurile cu risc fiscal ridicat transportate rutier care fac obiectul monitorizării prin Sistemul RO e-Transport, astfel:

ANEXĂ OPANAF nr. 802/2022

1. Legume, plante, rădăcini și tuberculi, alimentare, care se încadrează la codurile NC de la 0701 la 0714 inclusiv;
2. Fructe comestibile; coji de citrice sau de pepeni, care se încadrează la codurile NC de la 0801 la 0814 inclusiv;
3. Băuturi, lichide alcoolice și oțet**, care se încadrează la codurile NC de la 2201 la 2208 inclusiv;
4. Sare; sulf; pământuri și pietre; ipsos, var și ciment, care se încadrează la codurile NC 2505 și 2517;
5. Îmbrăcăminte și accesorii de îmbrăcăminte, tricotate sau croșetate, care se încadrează la codurile NC de la 6101 la 6117 inclusiv;
6. Îmbrăcăminte și accesorii de îmbrăcăminte, altele decât cele tricotate sau croșetate, care se încadrează la codurile NC de la 6201 la 6212 inclusiv și la codurile NC de la 6214 la 6217 inclusiv;
7. Încălțăminte, ghete și articole similare; părți ale acestor articole, care se încadrează la codurile NC de la 6401 la 6405 inclusiv;
8. Fontă, fier și oțel, care se încadrează la codurile NC 7213 și 7214.

Componente RO e-Transport și mod de funcționare

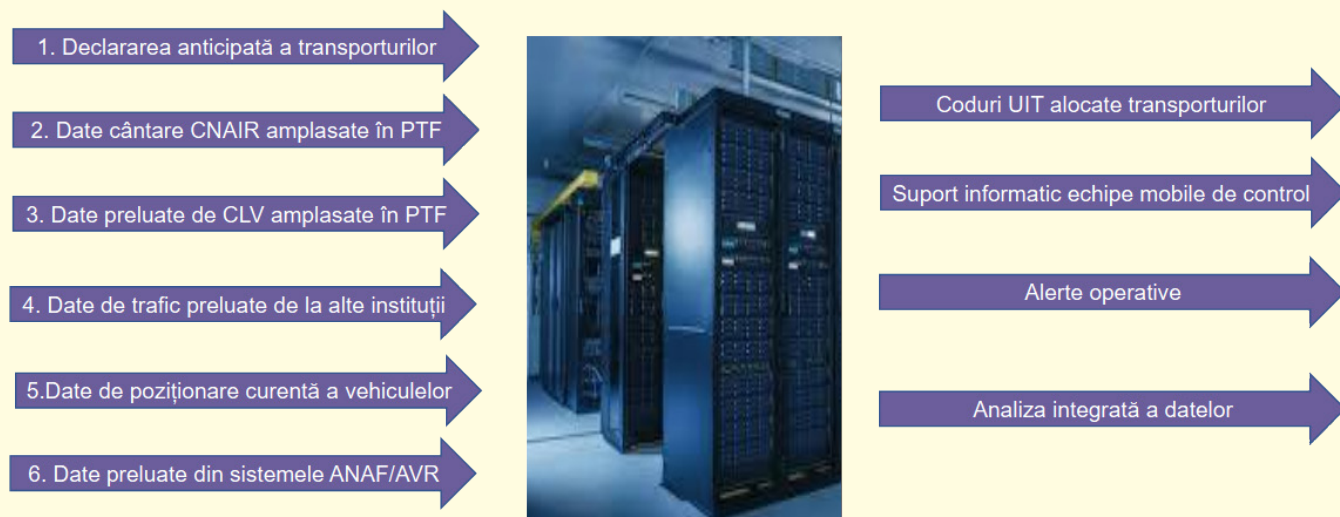
Sistemul RO e-Transport este definit, conform art. 3 din O.U.G. nr. 41/2022, ca „ansamblul de principii, reguli și aplicații informatice având drept scop monitorizarea pe teritoriul național a transporturilor rutiere de bunuri, care permite autorităților competente determinarea potențialelor puncte de deturnare din sau în lanțul de aprovizionare, pe baza codului UIT”.

Sistemul RO e-Transport include următoarele componente:

- module informatice de gestiune a transporturilor de bunuri, prin care sunt înregistrate datele referitoare la expeditor și beneficiar, denumirea, caracteristicile, cantitățile și contravaloarea bunurilor transportate, locurile de încărcare și descărcare, detalii cu privire la mijlocul de transport utilizat, precum și codul UIT generat;
- module informatice puse la dispoziția operatorului de transport de către Centrul Național pentru Informații Financiare din cadrul Ministerului Finanțelor, pentru a furniza informații cu privire la poziționarea vehiculului de transport prin utilizarea dispozitivelor de tip terminal de telecomunicații;
- elemente de interconectare cu alte sisteme de monitorizare deținute și/sau utilizate de instituțiile sau autoritățile publice, direct sau prin intermediul structurilor sau entităților subordonate sau coordonate: camere de luat vederi, instrumente sau dispozitive pentru determinarea cantităților de produse transportate, precum și alte dispozitive specifice de monitorizare a traficului rutier;

- dispozitive care transmit date de poziționare a vehiculului de transport și dispozitive de tip terminal de telecomunicații care utilizează tehnologii de poziționare și transmisie de date prin satelit, pe care sunt instalate modulele informatice puse la dispoziția operatorului de transport de către Centrul Național pentru Informații Financiare;
- componente software pentru analiza integrată a datelor.

Schematic, schema funcțională a Sistemului RO e-Transport se prezintă astfel:



1. Declararea anticipată a transporturilor

Conform prevederilor art. 11 din O.U.G. nr. 41/2022, prin declararea anticipată a transporturilor se înțelege faptul că utilizatorii pot declara în Sistemul RO e-Transport datele referitoare la transporturile de bunuri cu maximum 3 zile calendaristice înainte de data declarată pentru începerea transportului, dar până la punerea efectivă în mișcare a vehiculului de transport pe drumurile publice din România, respectiv până la prezentarea în punctul rutier de trecere a frontierei la intrarea în România sau la locul de import, respectiv punerea efectivă în mișcare a vehiculului, după caz.

Altfel spus, transportul pe drumurile publice din România al bunurilor care fac obiectul monitorizării prin sistemul RO e-Transport trebuie să fie însoțit de un cod UIT valid.

Este de precizat că sistemul permite declararea individuală a transporturilor prin aplicația pusă la dispoziția utilizatorilor prin SPV sau utilizarea unei serii de micro-servicii expuse sub forma unui API (*Application Programming Interface*).

Obligația declarării în Sistemul RO e-Transport a datelor prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. a) din O.U.G. nr. 41/2022 revine următorilor utilizatori:

1. În cazul transportului bunurilor cu risc fiscal ridicat:
 - a) furnizorului din România;

- b) operatorului economic, pentru bunurile deținute și transportate între locul de încărcare și locul de descărcare, situate pe teritoriul național.

2. În cazul bunurilor transportate internațional:

- a) destinatarului înscris în declarația vamală de import, respectiv expeditorului înscris în declarația vamală de export, în cazul bunurilor care fac obiectul operațiunilor de import sau export, după caz;
- b) beneficiarului din România, în cazul achizițiilor intracomunitare;

- c) furnizorului din România, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri;
- d) depozitarului, în cazul bunurilor care fac obiectul tranzacțiilor intracomunitare aflate în tranzit pe teritoriul României, atât pentru bunurile descărcate spre depozitare sau pentru formarea unui nou transport din una sau mai multe partide de bunuri, cât și pentru bunurile încărcate după depozitare sau după formarea unui nou transport pe teritoriul național din una sau mai multe partide de bunuri;
- e) prestatorului de servicii din România, în cazul unor operațiuni comerciale reprezentând un non-transfer atât pentru bunurile descărcate pe teritoriul României pentru prestarea de servicii, cât și pentru bunurile rezultate reexpediate în statul partenerului comercial;
- f) beneficiarului din România, în cazul unor operațiuni comerciale reprezentând un non-transfer atât pentru bunurile expediate din România pentru prestarea de servicii într-un stat membru al Uniunii Europene, cât și pentru bunurile rezultate reexpediate în România;
- g) clientului din România, în cazul unor operațiuni comerciale ce se subscriu regimului de stocuri la dispoziția clientului, în situația în care România este statul membru către care au fost expediate sau transportate bunurile, atât pentru bunurile descărcate pe teritoriul României, cât și pentru bunurile livrate într-un stadiu ulterior după sosire către altă persoană impozabilă din România sau în

cazul în care bunurile respective sunt returnate în statul membru din care au fost expediate sau transportate inițial;

- h) furnizorului din România, în cazul unor operațiuni comerciale ce se subscriu regimului de stocuri la dispoziția clientului, în situația în care România este statul membru din care au fost expediate sau transportate bunurile atât pentru bunurile expediate din România, cât și în cazul în care bunurile respective sunt returnate în România.

În concluzie, pentru bunurile transportate la nivel național, obligația de declarare revine expeditorului, iar, în cazul transportului internațional, obligația de declarare revine entității din România.

2. Date preluate de la cântarele CNAIR

În baza prevederilor art. 4 alin. (2) din O.U.G. nr. 41/2022, prin care se stipulează că: „Sistemul RO e-Transport utilizează date și informații deținute la nivelul instituțiilor sau autorităților publice, precum și al structurilor subordonate sau coordonate de către acestea, care sunt necesare îndeplinirii scopului prevăzut de prezenta ordonanță de urgență”, RO e-Transport preia informații din bazele de date CNAIR referitoare la numerele de înmatriculare și greutatea mijloacelor de transport marfă intrare/ieșire în/din România.

Sistemul informatic prelucrează datele de input din modulul de declarare a transporturilor RO e-Transport, împreună cu datele CNAIR și alte date de input, urmând a realiza operativ alerte referitoare la transporturile care tranzitează PTF, fără a fi declarate în Sistemul RO e-Transport. Elementul de legătură între bazele de date menționate îl reprezintă numărul de înmatriculare al vehiculului rutier.

3. Datele preluate de CLV amplasate în PTF

Suplimentar, prin raportare la prevederile ordinului comun ce stipulează că vehiculele rutiere care fac obiectul monitorizării în Sistemul RO e-Transport sunt cele care au o masă maximă tehnic admisibilă de minimum 2,5 tone, ANAF amplasat camere de luat vederi LPR (*License Plate Recognition*) în PTF, în care accesul mijloacelor de transport este limitat la masa de 3,5 tone.

4. Date de trafic preluate de la alte instituții

Pentru a asigura cerința privind monitorizarea transporturilor rutiere de bunuri, pe parcursul efectuării acestora, RO e-Transport preia date de la *Sistemele de monitorizare și informare asupra traficului și a condițiilor de circulație de pe autostrăzi deținute de CNAIR*. Prelucrarea datelor are caracter dinamic pe măsura dezvoltării capacităților CNAIR.

De asemenea, se prevede că operaționalizarea sistemului e-SIGUR⁴, implementat în baza componentei C4-Transport Sustenabil, ȋnta 67 din PNRR, prin amplasarea a 500 de camere video pe drumurile publice din România, va permite interconectarea bazelor de date RO e-Transport și e-Sigur, asigurând un input suplimentar de date colectate pe arterele rutiere din interiorul țării.

5. Date de poziționare curentă a vehiculelor

Prin modificările aduse Sistemului RO e-Transport de O.U.G. nr. 115/2023 se prevede colectarea datelor de poziționare, utilizând tehnologii GPS. Astfel, începând cu data de 1 ianuarie 2024, datele de geo-poziționare vor pune la dispoziția autorităților competente situații în timp real cu privire la locația vehiculului de transport, permițând intervenția operativă pe timpul transportului sau generarea de rapoarte referitoare la traseul parcurs, locurile de staționare/descărcare etc. Utilizarea datelor de geo-poziționare va putea răspunde cerinței O.U.G. nr. 41/2022 cu privire la determinarea potențialelor puncte de deturnare din lanțul de aprovizionare, pe baza codului UIT.

6. Date preluate din sistemele ANAF/AVR

În afara datelor colectate, destinate exclusiv sistemului RO e-Transport, în sistem sunt utilizate ca date de input alte date și informații existente în bazele de date ANAF cu privire la comportamentul fiscal al contribuabililor.

Între elementele de output ale sistemului enumerăm: coduri UIT alocate utilizatorilor pentru transporturile de bunuri, suport informatic oferit echipelor mobile de control în trafic și datele destinate analizei de risc fiscal necesare atingerii scopului principal al Sistemului RO e-Transport, acela de a crește gradul de colectare a impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, precum și de a preveni și combate comerțul ilicit de bunuri.

⁴ Legea nr. 383/2022 privind unele măsuri de eficientizare a monitorizării traficului rutier, publicată în M. Of. nr. 1279 din 30 decembrie 2022.

Implicațiile majorării salariului minim pe economie din punct de vedere fiscal și al legislației muncii

Rezumat: Articolul prezintă implicații ale majorării salariului minim din punct de vedere fiscal și al legislației muncii.

Cuvinte-cheie: salariu minim brut pe țară, implicații fiscale, implicații ale legislației muncii.

The tax and labor law implications of raising the minimum wage



Luminița OBACIU
Senior Payroll Partner,
Soter & Partners

Abstract: The article presents the tax and labour law implications of raising the minimum wage.

Keywords: gross minimum wage per country, tax implications, labour law implications.

Constituția României prevede, ca măsură de protecție socială a salariaților, obligația de a fi instituit un salariu minim brut pe țară. În acest sens, Codul muncii reglementează acest aspect și prevede că salariul de bază minim brut pe țară se stabilește prin hotărâre a Guvernului, după consultarea sindicatelor și a patronatelor.

La nivelul Uniunii Europene, Directiva (UE) 2022/2041 privind salariile minime adecvate în Uniunea Europeană stabilește că:

„Atunci când statele membre permit niveluri diferite ale salariului minim legal pentru categorii specifice de lucrători sau permit deduceri care reduc remunerația plătită la un nivel inferior celui al salariului minim legal relevant, ele se asigură că respectivele variații și deduceri respectă principiile nediscriminării și proporționalității, cel din urmă incluzând urmărirea unui scop legitim” [art. 6 alin. (1)].

Această Directivă are ca termen de transpunere în legislația națională data de 15 noiembrie 2024. Ea nu are ca scop armonizarea nivelului salariilor minime în întreaga Uniune Europeană, însă statele membre trebuie să adopte criterii naționale definite în mod stabil și clar pentru stabilirea și actualizarea salariului minim legal, să actualizeze periodic și în timp util criteriile și nivelul salariului minim și să instituie organe consultative în acest scop.

În prezent, ne aflăm pentru a doua oară în situația în care salariul minim brut pe țară garantat în plată, reglementat pentru salariații

din sectorul agricol și industria alimentară, este inferior celui reglementat prin hotărâre a Guvernului.

Cu privire la această situație, Ministerul Muncii precizează că salariul minim brut pe țară valabil pentru sectorul agricol și industria alimentară (mai mic decât cel reglementat prin hotărâre a Guvernului) „se aplică numai cu respectarea condițiilor prevăzute la art. 60 alin. (1) pct. 7 din Legea 227/2015 – Codul fiscal”¹.

Legat de acest punct de vedere, este necesar să se ia în considerare că aplicarea acestor facilități fiscale este strict condiționată de îndeplinirea unor condiții. Una dintre condițiile prevăzute de lege este ca cifra de afaceri din activitatea în sectorul agricol și în industria alimentară să aibă o pondere de cel puțin 80% din cifra de afaceri totală. Ori această condiție poate determina situații în care într-o lună sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea facilităților fiscale, iar în altă lună aceste condiții să nu fie îndeplinite.

De asemenea, ar trebui luat în considerare faptul că niciun act normativ nu prevede faptul că acordarea unui anumit nivel al salariului minim este condiționată de îndeplinirea condițiilor pentru aplicarea facilităților fiscale. Acest fapt rezultă și din jurisprudența națională. În Decizia nr. 735/2020, dată de Tribunalul Caraș-Severin, se prevede că:

„Nu pot fi avute în vedere susținerile petentei referitor la faptul că dispoziția privind salariul minim aplicat în domeniul

¹ chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://hotnews.ro/wp-content/uploads/2024/06/Salariul-minim-brut-pe-tara-MMSS-si-constitutia.pdf.

construcțiilor trebuie respectată doar de angajatorii care vor beneficia de facilitățile fiscale stabilite pentru domeniul construcțiilor, respectiv realizarea unei cifre de afaceri de cel puțin 80 % din domeniul respectiv. S-a avut în vedere în acest sens că realizarea cifrei de afaceri din activități specifice domeniului construcții în limita a cel puțin 80 % din cifra de afaceri totală este doar o condiție pentru acordarea unor facilități fiscale. Dispozițiile art. 71 alin. (1) din O.U.G. nr. 114/2018 reglementează o derogare de la prevederile art. 164 alin. (1) din Legea nr. 53/2003, iar alin. (3) al art. 71 din O.U.G. nr. 114/2018 stabilește expres că salariul de minimum 3.000 lei se aplică exclusiv domeniilor de activitate prevăzute de art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015, fără îndeplinirea altor condiții suplimentare."

Având în vedere cele de mai sus, considerăm că salariul minim brut pe țară garantat în plată, stabilit prin hotărâre a Guvernului, ar trebui aplicat și salariaților din agricultură și industria alimentară, atât timp cât cel reglementat prin legea specială este la un nivel inferior celui general.

Un alt aspect important legat de salariul minim pe economie este cel referitor la perioada maximă în care un salariat poate fi remunerat la nivelul salariului minim pe economie. În acest sens, Codul muncii, la art. 164 alin. (2¹), prevede că:

„Începând cu data de 1 ianuarie 2022, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată stabilit în condițiile alin. (1) poate fi aplicat pentru un salariat pentru o perioadă de maxim 24 de luni, de la momentul încheierii contractului individual de muncă. După expirarea perioadei respective, acesta va fi plătit cu un salariu de bază superior salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată."

Acest articol trebuie interpretat în sensul că, indiferent de salariul avut în primele 24 de luni contractuale, după această perioadă salariatul trebuie să fie remunerat la un nivel salarial superior salariului minim pe economie. Spre exemplu, dacă un salariat a fost angajat în data de 1 ianuarie 2022 cu un salariu tarifar de încadrare de 3.500 lei, salariul fiind mai mare decât nivelul salariului minim brut pe țară, la data de 1 iulie 2024, când salariul de bază minim brut pe țară a fost majorat la 3.700 lei, acest salariat va beneficia de un salariu tarifar de încadrare peste nivelul salariului minim brut pe țară, având în vedere că acesta are o vechime în unitate mai mare de 24 de luni.

În această situație, este necesar să se agreeze de către părți noul nivel al salariului tarifar de încadrare, la un nivel superior salariului minim brut pe țară, prin încheierea unui act adițional la contractul individual de muncă. În această situație, intervine negocierea părților pentru stabilirea unui salariu la un nivel superior salariului minim pe economie, angajatorul neavând dreptul să decidă unilateral valoarea noului salariu. În acest sens, art. 17 alin. (5) C. mun. prevede că

„orice modificare a unuia dintre elementele prevăzute la alin. (3) în timpul executării contractului individual de muncă impune încheierea unui act adițional la contract, anterior producerii modificării, cu excepția situațiilor în care

o asemenea modificare este prevăzută în mod expres de lege sau în contractul colectiv de muncă aplicabil".

În prezent, salariații încadrați în baza unui contract individual de muncă, cu timp normal, la unitatea unde au funcția de bază, cu un salariu tarifar de încadrare egal cu nivelul salariului minim pe economie, beneficiază de scutirea de taxe salariale pentru suma de 300 lei, dacă venitul brut realizat din salarii și asimilate salariilor nu depășește nivelul de 4.000 lei. Această facilitate fiscală se acordă până la data de 31 decembrie 2024. În venitul brut din salarii și asimilate salariilor, sunt cuprinse toate veniturile taxabile reglementate la art. 76 alin (1)-(3), cu excepția contravalorii tichetelor de masă acordate pentru perioada iulie-decembrie 2024. Atragem atenția asupra faptului că legiuitorul a prevăzut neinclusiunea în plafonul de 4.000 lei a tichetelor de masă acordate pentru perioada iulie-decembrie 2024, și nu a tichetelor de masă acordate în această perioadă. Astfel, în cazul în care angajatorul a acordat, în luna iulie 2024, tichete de masă pentru luna iunie 2024, contravaloarea acestor tichete va fi inclusă în luna iulie în plafonul de 4.000 lei. De asemenea, dacă în luna decembrie 2024 angajatorul va acorda tichete de masă pentru luna ianuarie 2025, acestea vor fi incluse în plafonul de 4.000 lei în luna decembrie 2024. Cu privire la acest aspect, s-a întocmit o adresă către autorități, prin care s-a solicitat punctul de vedere. Link-ul unde se poate găsi această adresă este: <https://www.ccfiscali.ro/legislatie-fiscala/corespondenta-cu-autoritatile-statului/2741-adresa-ccf-nr-3237-11-07-2024-transmisa-ministerului-finantelor>.

În ceea ce privește suma de 300 lei pentru care salariatul beneficiază de scutirea de taxe salariale, aceasta se diminuează în funcție de fracția din luna pentru care se determină veniturile din salarii și asimilate salariilor. Prin fracție de lună se înțeleg zilele lucrătoare din lună, lucrate efectiv de salariat. Astfel, în cazul unui salariat care a fost în concediu de odihnă timp de 10 zile lucrătoare din cele 20 ale lunii, suma pentru care se acordă scutirea de taxe va fi de 150 lei; pentru perioada concediului de odihnă, acesta nu beneficiază de scutire de taxe.

Creșterea salariului minim brut pe țară determină implicit și creșterea valorică a contribuțiilor sociale suportate de angajator pentru angajații care obțin venituri din salarii în baza unui contract individual de muncă sub acest nivel. În situația în care salariatul nu se încadrează în una dintre excepțiile prevăzute de lege pentru plata contribuțiilor sociale la nivelul salariului minim pe economie diminuat cu suma de 300 lei, contribuțiile sociale se calculează la acest plafon, dacă veniturile salariale realizate pentru perioada din lună cât contractul de muncă a fost activ se situează sub acest nivel. Prin sintagma „contractul de muncă este activ” se înțelege că acesta nu este suspendat în baza dispozițiilor Codului muncii.

Cele mai întâlnite situații în care angajatorul suportă diferențele de contribuții până la nivelul salariului minim diminuat cu suma de 300 lei sunt situațiile în care se încheie contracte individuale de muncă cu timp parțial. Trebuie avute în vedere

însă și situațiile contractelor de muncă cu timp normal, cum ar fi: sancționarea disciplinară a salariatului cu reducerea salariului de bază cu 5-10% pe o perioadă cuprinsă între 1 și 3 luni, recuperarea indemnizației de concediu de odihnă necuvenit, absențe motivate de incapacitate temporară de muncă în lipsa stagiului de cotizare, absențe nemotivate în situația în care angajatorul nu suspendă contractual individual de muncă.

Un alt aspect important legat de nivelul salariului minim brut pe țară este cel referitor la remunerația zilierilor. Conform prevederilor Legii nr. 52/2011, chiar dacă părțile convin un număr mai mic de ore/zi de activitate, plata zilierului se va face pentru echivalentul a cel puțin 8 ore/zi.

Și în cazul reținerilor, Codul de procedură civilă prevede, la art. 729 alin. (3), că în cazul în care

„veniturile din muncă sau orice alte sume ce se plătesc periodic debitorului și sunt destinate asigurării mijloacelor de existență ale acestuia, în cazul în care sunt mai mici decât cuantumul salariului minim net pe economie, pot fi urmărite numai asupra părții ce depășește jumătate din acest cuantum”.

Astfel, Codul de procedură civilă prevede că, în situația în care salariatul realizează venituri mai mici decât cuantumul salariului minim net pe economie, pot fi urmărite numai sumele ce depășesc jumătate din acest cuantum, însă legiuitorul nu face o referire expresă la situația în care salariatul realizează venituri din mai multe surse (de exemplu, de la mai mulți angajatori). În acest sens am regăsit în jurisprudență sentința nr. 4362 din 12 iulie 2018, Judecătoria Brăila, validare poprire (civil), în care se prevede că:

*„Instanța reține că veniturile nete din muncă realizate cumulativ (legea nefăcând vreo distincție) de către debitor de la cei cinci terți popriți (125 lei*5=780 lei) se situează sub cuantumul salariului minim net pe economie (1.162 lei), dar peste jumătate din acest cuantum (1.162 lei:2=581 lei), deci reiese o sumă ce poate fi urmărită, proporțional, de la cei cinci terți popriți (780 lei-581 lei=199 lei).”*

Referiri la nivelul salariului minim pe economie regăsim și în ceea ce privește recuperarea pagubei produse de salariat angajatorului sau. În acest sens, Codul muncii prevede că, în cazul în care salariatul produce o pagubă angajatorului din vina și în legătură cu munca sa, aceasta poate fi recuperată prin acordul părților doar în limita a 5 salarii minime brute pe țară. În situația în care paguba depășește acest prag, aceasta poate fi recuperată doar în instanță.

Și în cazul concediilor medicale reglementate de O.U.G. nr. 158/2005, veniturile lunare luate în calculul stabilirii bazei de calcul al indemnizațiilor de concedii medicale sunt plafonate la valoarea lunară a 12 salarii minime brute pe țară. Trebuie avut în vedere că acest plafon lunar de 12 salarii minime brute pe țară se diminuează în funcție de numărul de zile de stagiul de cotizare din lună. Astfel, în situația în care, în una dintre cele 6 luni din care se constituie baza de calcul al indemnizației de concediu

medical, salariatul a lucrat 10 zile din 20 lucrătoare și 10 zile a avut concediu fără plată, plafonul avut în vedere pentru acea lună va fi de 6 salarii minime (12 salarii minime X 10/20), și nu 12 salarii minime.

În legislația fiscală, referiri la nivelul salariului minim pe economie sunt și în cazul stabilirii deducerilor personale, a plafoanelor individuale, în cazul voucherelor de vacanță, a cazării și contravalorii chiriei pentru spațiile de cazare/de locuit puse de către angajatori la dispoziția angajaților proprii, persoane fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în cazul stabilirii contribuțiilor datorate de persoanele care realizează venituri extra-salariale (drepturi de autor, venituri din activități independente, venituri din investiții etc.).

În situația acordării voucherelor de vacanță, O.U.G. nr. 8/2009 prevede că acestea pot fi acordate în limita a șase salarii de bază minime brute pe țară. Având în vedere că acest plafon este unul anual, în situația în care nivelul salariului minim brut pe țară se modifică în timpul anului, sunt necesare clarificări cu privire la stabilirea valorii maxime a voucherelor de vacanță.

Plafoane anuale sunt reglementate și în ceea ce privește stabilirea contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și/sau venituri din drepturi de proprietate intelectuală, însă, pentru acestea, Codul fiscal prevede că se utilizează nivelul salariului minim brut pe țară valabil la termenul de depunere a Declarației unice – Cap. II, *Date privind impozitul pe veniturile estimate*.

Și în cazul vărsămintelor pentru persoane cu handicap neincadrate, valoarea acestei contribuții se stabilește prin raportare la salariul minim pe economie. Legea nr. 448/2006 prevede că persoanele juridice private care au cel puțin 50 de angajați trebuie să îndeplinească una dintre următoarele obligații:

- ☐ fie angajează persoane cu handicap în număr de (4% * număr total de angajați);
- ☐ fie plătesc lunar către bugetul de stat **[salariul de bază minim brut garantat în plată * 4% * (număr mediu angajați – număr angajați cu handicap)]**;
- ☐ fie plătesc lunar către bugetul de stat minim [50% * salariul de bază minim brut garantat în plată * (4% * număr total de angajați)], iar cu diferența până la nivelul sumei de la pct. 2 de mai sus achiziționează, pe bază de parteneriat, produse sau servicii realizate prin activitatea proprie a persoanelor cu handicap angajate în unități protejate autorizate.

Prin număr angajați persoane cu handicap se înțelege tot numărul mediu, și nu numărul efectiv de angajați cu handicap. Spre exemplu, dacă există în unitate un angajat cu handicap, care a lucrat toată luna, dar care este cu contract de muncă cu timp parțial 2 ore/zi, acesta va fi considerat 0.25.

Astfel, observăm că nivelul salariului minim brut pe țară este un element important atât în stabilirea unor drepturi și obligații, cât și în stabilirea impozitelor și taxelor.

IMPOZITAREA CLĂDIRILOR DIN PERSPECTIVA CONTRIBUABILILOR PERSOANE JURIDICE – COTE, VALOARE IMPOZABILĂ, TENDINȚE

Rezumat: Stabilirea impozitului pe clădiri pe baza unei valori cât mai apropiate de valoarea de piață, ca parte a reformei sistemului de impozitare a proprietății, încă generează unele dificultăți de aplicare. Acestea sunt cauzate, în principal, de frecvențele modificări ale Codului fiscal în acest domeniu, fapt ce a dus, uneori, la interpretări diferite la nivelul organelor fiscale locale. Prin Planul Național de Redresare și Reziliență, România s-a angajat să revizuiască actualul cadru fiscal de impozitare a proprietății, în concordanță cu obiectivele unei economii durabile și moderne.

Cuvinte-cheie: impozite pe proprietate, impozit pe clădiri, valoare impozabilă, raport de evaluare, reformă fiscală, PNRR, e-Proprietatea.



Mihaela SPIRIDON

Consilier parlamentar – Comisia pentru buget, finanțe, activitate bancară și piață de capital –
Senatul României; Consultant fiscal

Building taxation from the perspective of corporate taxpayers - rates, taxable value, trends

Abstract: Setting the tax on buildings as close to market value as possible, as part of the reform of the property tax system, still creates some difficulties of application. This is mainly due to the frequent amendments to the Tax Code in this area, which has sometimes led to different interpretations by local tax authorities. Through the National Recovery and Resilience Plan, Romania committed to review the current property tax framework in line with the objectives of a sustainable and modern economy.

Keywords: property taxes, building tax, taxable value, valuation report, tax reform, e-Property.

Stabilirea impozitului pe clădiri din perspectiva contribuabililor persoane juridice, în conformitate cu prevederile legislației fiscale actuale, generează uneori dificultăți în ceea ce privește determinarea valorii impozabile pe baza rapoartelor de evaluare.

Impozitul pe clădiri este un impozit direct, care face parte din categoria impozitelor pe proprietate, alături de impozitul pe teren. Acesta se plătește la bugetul local în a cărui rază teritorială este amplasată clădirea și se stabilește în conformitate cu prevederile *Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare* (Titlul IX – *Impozite și taxe locale*), și ale *Normelor metodologice*, aprobate prin *Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare*.

Impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra valorii impozabile a clădirii.

COTA IMPOZITULUI PE CLĂDIRI

Cota impozitului pe clădirile deținute de persoanele juridice se stabilește prin hotărâre a consiliului local, diferențiat în funcție de destinația rezidențială sau nerezidențială a clădirilor, în cadrul limitelor prevăzute de Codul fiscal (art. 460), după cum urmează:

- ☐ pentru clădirile rezidențiale: între 0,08%-0,2%;
- ☐ pentru clădirile nerezidențiale: între 0,2%-1,3%;
- ☐ pentru clădirile utilizate pentru activități din domeniul agricol (corespunzătoare activităților din grupele 011-016 CAEN): 0,4%;
- ☐ pentru clădirile în legătură cu care nu a fost actualizată valoarea impozabilă în ultimii 5 ani anteriori anului de referință: 5%.

Trebuie menționat că, potrivit art. 489 C. fisc., autoritatea deliberativă a administrației publice locale poate stabili cote adiționale la impozitul pe clădiri, de cel mult 50% față de nivelurile maxime prevăzute, în funcție de criterii economice, sociale, geografice, urbanistice, precum și de necesitățile bugetare locale.

În cazul în care o clădire are folosință mixtă, impozitul va rezulta prin însumarea impozitului aferent suprafeței cu destinație rezidențială cu cel aferent suprafeței cu destinație nerezidențială.

Clădirea rezidențială este acea construcție alcătuită din una sau mai multe camere folosite pentru locuit, cu dependențe,

dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii. Clădirea nerezidențială înseamnă orice clădire care nu este rezidențială.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal oferă precizări și exemple de clădiri considerate nerezidențiale. Sunt incluse în această categorie acele clădiri care sunt folosite pentru activități administrative, de agrement, comerciale, de cult, de cultură, de educație, financiar-bancare, industriale, de sănătate, sociale, sportive, turistice, precum și activități similare, indiferent de utilizare și/sau denumire, fără ca aceasta să intre în categoria clădirilor rezidențiale. De exemplu, sunt clădiri nerezidențiale: o clădire de birouri, un magazin, o fabrică, o clădire unde se desfășoară activitate de asigurare, un spital, o școală, un hotel.

Sunt considerate clădiri nerezidențiale structurile de primire turistice, dar și clădirile sau spațiile din acestea unde se înregistrează sedii secundare și puncte de lucru.

VALOAREA IMPOZABILĂ

Valoarea impozabilă a clădirilor este valoarea de la data de 31 decembrie a anului fiscal anterior celui pentru care se stabilește impozitul și poate fi, după caz:

- ☐ în cazul unei clădiri nou-construite în anul fiscal anterior – valoarea finală a lucrărilor de construcții;
- ☐ în cazul unei clădiri dobândite în anul fiscal anterior prin transfer al dreptului de proprietate – valoarea din actul de transfer (în cazul în care nu este precizată o valoare, se utilizează valoarea care există deja în baza de date a organului fiscal local);
- ☐ în cazul unei clădiri finanțate în baza unui contract de leasing financiar – valoarea se determină pe baza unui raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat;
- ☐ pentru clădirile existente – valoarea înregistrată în baza de date a organului fiscal local la data de 31 decembrie a anului fiscal anterior sau valoarea rezultată dintr-un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor aflate în vigoare la data evaluării.

ACTUALIZAREA VALORII IMPOZABILE PE BAZA UNUI RAPORT DE EVALUARE

Codul fiscal prevede, la art. 460 alin. (6), obligativitatea actualizării valorii impozabile a clădirii o dată la 5 ani, pe baza unui

raport de evaluare, ce trebuie depus până la primul termen de plată a impozitului, respectiv 31 martie.

Raportul de evaluare se întocmește de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor, aflate în vigoare la data evaluării. La pct. 39 al Titlului IX din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal se subliniază că rapoartele de evaluare pentru stabilirea valorii impozabile a unei clădiri nu se înregistrează în evidențele contabile.

Depunerea raportului de evaluare după primul termen de plată are drept consecință neaplicarea noii valori în anul respectiv, ci în anul fiscal următor. Această cerință nu se aplică clădirilor care aparțin unor persoane față de care a fost pronunțată o hotărâre definitivă de declanșare a procedurii falimentului și nici clădirilor care sunt scutite de impozit, conform art. 456 alin. (1) C. fisc.

De asemenea, neactualizarea valorii impozabile la împlinirea perioadei de 5 ani conduce la aplicarea unei cote majorate a impozitului pe clădiri, respectiv de 5%, cu condiția ca proprietarul clădirii să fi fost notificat de către organul fiscal competent despre posibilitatea depunerii raportului de evaluare. Această notificare trebuie comunicată contribuabililor până la data de 31 octombrie a anului curent pentru impozitul datorat începând cu anul următor.

În ceea ce privește reevaluarea clădirilor în scopul stabilirii impozitului, prin raportare la intervalul de 5 ani prevăzut la art. 460 C. fisc., pot fi identificate următoarele aspecte:

Art. 460 alin. (6) C. fisc. prevede:

*„Valoarea impozabilă a clădirii se actualizează **o dată la 5 ani** pe baza unui raport de evaluare a clădirii întocmit de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor aflate în vigoare la data evaluării, depus la organul fiscal local până la primul termen de plată din anul de referință. În situația depunerii raportului de evaluare după primul termen de plată din anul de referință acesta produce efecte începând cu data de 1 ianuarie a anului fiscal următor.”*

Organele fiscale interpretează că actualizarea valorii impozabile a clădirilor se poate efectua o singură dată, la un interval de 5 ani. Astfel, un raport de evaluare poate fi depus înainte de împlinirea acestui termen, dar nu va produce efecte asupra impozitului datorat.

Analizând prevederile Normelor metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, la pct. 38 al Titlului IX, se identifică următoarele prevederi:

*„38. Pentru stabilirea impozitului pe clădiri conform art. 458 și art. 460 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, în cazul în care contribuabilul depune la organul fiscal local o declarație la care anexează un raport de evaluare, valoarea impozabilă a clădirii este considerată a fi cea care rezultă din raportul de evaluare, chiar și în situația în care clădirea a fost **finalizată** sau **dobândită** în ultimii 5 ani anteriori anului de referință, în cazul persoanelor fizice, respectiv în ultimii 3 ani anteriori anului de referință, în cazul persoanelor juridice.”*

Termenul de 3 ani prevăzut pentru persoanele juridice a fost modificat prin *Legea nr. 296/2020* și a devenit similar celui stabilit pentru persoanele fizice, de 5 ani, astfel că textul din Normele metodologice va necesita doar această modificare.

Din textul menționat, coroborat cu modificarea adusă prin *Legea nr. 296/2020*, reiese că în situația unei clădiri dobândite sau a uneia nou-construite și finalizate în ultimii 5 ani anteriori anului de referință se poate efectua o evaluare a clădirii înainte de împlinirea termenului de 5 ani și, astfel, noua valoare impozabilă va fi cea rezultată din raportul de evaluare depus de contribuabil.

O derogare de la posibilitatea actualizării valorii impozabile doar o dată la 5 ani poate fi identificată și la art. 461 alin. (6) C. fisc., care prevede:

„(6) În cazul extinderii, îmbunătățirii, desființării parțiale sau al altor modificări aduse unei clădiri existente cu destinație nerezidențială, care determină creșterea sau diminuarea valorii impozabile a clădirii cu mai mult de 25%, proprietarul are obligația să depună o nouă declarație de impunere la organul fiscal local în a cărui rază teritorială de competență se află clădirea, în termen de 30 de zile de la data modificării respective, și datorează impozitul pe clădiri determinat în noile condiții începând cu data de 1 ianuarie a anului următor.”

Reiese, astfel, că, în cazul persoanelor juridice – din a căror perspectivă analizăm impozitul pe clădiri în acest articol –, noua declarație de impunere se va depune în termen de 30 de zile de la data modificării, însoțită de un raport de evaluare care să reflecte modificarea valorii impozabile a clădirii cu peste 25% față de cea existentă la data respectivă în evidențele fiscale.

În opinia autorului acestui articol, nu ar trebui împiedicată actualizarea valorii impozabile prin depunerea unor noi rapoarte de evaluare înainte de împlinirea termenului de 5 ani de la ultima valoare impozabilă, având în vedere că dezideratul reformei fiscale este tocmai menținerea în evidența fiscală a unor valori cât mai actuale pentru clădirile supuse impozitului.

*

PERSPECTIVE ÎN DOMENIUL IMPOZITULUI PE CLĂDIRI

Impozitul este definit, în general, ca fiind o „prelevare obligatorie, fără prestație și nerambursabilă, efectuată de către administrația publică pentru satisfacerea necesităților de interes general”.

Impozitul pe clădiri constituie venit al bugetului unității administrativ-teritoriale în a cărei rază teritorială este amplasat imobilul. Astfel, acesta reprezintă contribuția deținătorilor de clădiri dintr-o localitate la cheltuielile publice ale respectivei comunități, efectuate în principal pentru oferirea de servicii publice la nivel local. Din această perspectivă, nivelul impozitelor pe proprietate trebuie să reflecte existența și calitatea serviciilor publice în zona respectivă, fapt ce influențează, implicit, valoarea imobilelor. Această interconectare se poate realiza prin stabilirea impozitului pe baza valorii efective a clădirii, și nu doar în funcție de suprafața acesteia.

Tranziția sistemului de impozitare a proprietății spre o abordare modernă, specifică țărilor cu o economie mai dezvoltată, este un proces de durată, început cu mai mult de 10 ani în urmă, aflat încă în derulare, care necesită implicarea tuturor părților interesate – decidenți politici, autorități centrale, autorități locale, organizații profesionale (precum cele ale notarilor publici, evaluatorilor autorizați etc.) și, desigur, contribuabili.

Prin *Planul Național de Redresare și Reziliență (PNRR), Pilonul III, Componenta C8*, România și-a asumat revizuirea cadrului fiscal existent (Reforma 4), considerând că impozitele pe proprietate ar trebui comparate cu alte politici elaborate la nivelul Uniunii

Europene pentru a evalua eficiența actuală a legislației românești, precum și aspectele care trebuie îmbunătățite. Astfel, în PNRR, se precizează:

„Sistemul actual de impozitare a proprietății nu ține cont de obiectivele unei economii durabile (de exemplu, criterii de eficiență energetică la modelarea bazei impozabile la impozitarea proprietățile imobiliare, respectiv principiile unor emisii reduse de CO₂), respectând în același timp principiile autonomiei locale din România. O componentă a reformei este reprezentată de construirea unui sistem informatic național care să asigure colectarea și furnizarea de date corespunzătoare proprietăților din România, aceste informații fiind necesare atât în procesul legislativ, cât și în procesul de colectare, monitorizare, control al veniturilor bugetelor locale, precum și pentru simplificarea potențială a cerințelor actuale de conformare.”

La sfârșitul lunii iunie a.c., ministrul finanțelor a anunțat că este în pregătire *RO e-Proprietatea*, o bază de date ce va colecta valorile de piață ale clădirilor, astfel că nu vor fi folosite „standardele notarilor”. Sistemul are în vedere stabilirea automată a valorilor impozabile și se dorește să intre în vigoare la data de 1 ianuarie 2026.

Putem observa însă că încă, din anul 2016, s-a intenționat crearea unui astfel de registru electronic în care să fie înscrise lunar informațiile din rapoartele de evaluare depuse de contribuabili și care să poată fi consultat de orice persoană pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor, generându-se, astfel, în timp, „hărțile valorice” ale fiecărei localități [Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal – Titlul IX, pct. 39 alin. (3)].

Din perspectiva celor declarate, ne putem aștepta ca prevederile *Ordonanței Guvernului nr. 16/2023* referitoare la stabilirea valorii impozabile a clădirii pe baza Studiilor de piață referitoare la valorile orientative privind proprietățile imobiliare din România, administrate de Uniunea Națională a Notarilor Publici din România, să nu se mai aplice de la data de 1 ianuarie 2025.

Întrebări și răspunsuri în materia TVA

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners; Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

În preambulul acestei secțiuni nou-introduse, având ca obiectiv evidențierea unor recomandări practice de aplicare a prevederilor fiscale, raportat la diversele întrebări și probleme apărute în practica profesională, vă aducem la cunoștință că acestea reprezintă opinia autorului care le-a conceput, în calitate de lector al cursului Camerei Consultanților Fiscali în materia respectivă, și nu poziția Camerei Consultanților Fiscali, ca organizație profesională.

Întrebarea nr. 1:

Unei firme care vinde deșeuri de metale feroase și neferoase i s-a anulat codul de TVA, începând cu data de 15 ianuarie 2024. Firma a aflat despre anularea codului abia în luna mai 2024, emițând în toată această perioadă facturi în regim de „taxare inversă”, conform art. 331 C. fisc. Ce consecințe decurg?

Răspuns:

Potrivit art. 316 alin. (15) C. fisc., „A.N.A.F. organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată. Registrele sunt publice și se afișează pe site-ul A.N.A.F. Înscrierea în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată se face de către organul fiscal competent, după comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, în termen de cel mult 3 zile de la data comunicării. Data anulării înregistrării în scopuri de TVA înscrisă în decizie este data prevăzută la art. 316 alin. (11). Anularea înregistrării în scopuri de TVA produce la furnizor/prestator efectele prevăzute la art. 11 alin. (6) și (8) de la data prevăzută la art. 316 alin. (11) și în cazul beneficiarului produce efectele prevăzute la art. 11 alin. (7) și (9) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA conform art. 316 a fost anulată”.

Dacă presupunem că societății în cauză i s-a anulat codul de TVA ca urmare a faptului că asociații/administratorii persoanei impozabile sau persoana impozabilă însăși au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 4 alin. (4) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 39/2015 privind cazierul fiscal, anularea codului de TVA este operată

de la data comunicării deciziei de anulare de către organele fiscale competente, potrivit art. 316 alin. (11) lit. d) C. fisc., dar produce efectele prevăzute de art. 11 alin. (6) și (8) în termen de 3 zile de la data comunicării. După expirarea celor 3 zile de la data comunicării deciziei de anulare a codului de TVA, numită în continuare perioada în care a avut codul de TVA anulat, potrivit art. 11 alin. (8) C. fisc., societatea nu are drept de deducere a TVA pentru achizițiile de bunuri/servicii și are obligația să depună formularul 311 și să plătească TVA colectată pentru operațiunile taxabile. Facturile emise cu mențiunea „taxare inversă” în această perioadă pentru livrări locale de deșeuri de metale feroase și neferoase trebuie stornate, întrucât societatea nu îndeplinește una dintre condițiile de fond ale art. 331, nu este înregistrată în scopuri de TVA la momentul la care intervine exigibilitatea TVA. Conform prevederilor art. 11 alin. (8) C. fisc., după reînregistrarea în scopuri de TVA, societatea are obligația să storneze facturile emise în perioada în care a avut codul de TVA anulat și trebuie să emită facturi cu TVA (cotă 19%). Nu se permite emiterea de facturi în regim de taxare inversă dacă exigibilitatea TVA a luat naștere în perioada în care codul de TVA era anulat, fiind aplicabile prevederile art. 280 alin. (7) C. fisc., respectiv în cazul operațiunilor prevăzute de art. 331 C. fisc. se aplică regimul din data exigibilității TVA.

Întrebarea nr. 2:

O societate notarială, fără personalitate juridică, a înregistrat mai multe costuri/cheltuieli referitoare la amenajarea sediului social. Facturile de achiziție au fost emise pe numele persoanelor fizice – notari publici, întrucât, la data în care au fost emise comenzile de mobilă/parchet, societatea notarială era în curs de constituire (nu deținea CIF) și nici înregistrată în scopuri de TVA.

În prezent, dacă societatea notarială solicită înregistrarea în scopuri de TVA, poate beneficia de deducerea TVA aferentă facturilor care vizau amenajarea spațiului unde se desfășoară activitatea economică, deși facturile sunt emise pe persoană fizică?

Răspuns:

Răspunsul la această întrebare a fost abordat și de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-280/10, Kopalnia. Redăm, în continuare, un rezumat al acestei cauze¹:

„La 22 decembrie 2006, un executor judecătoresc a emis o factură în numele asociațiilor pentru achiziționarea unui bun imobiliar reprezentând o carieră de piatră de suprafață. La 26 aprilie 2007, asociații au fondat Polski Trawertyn. În aceeași zi, un notar a emis o factură în numele acestei societăți pentru întocmirea documentului notarial referitor la constituirea acesteia și pentru întocmirea copiilor aferente. Autoritățile au constatat că Polski Trawertyn nu avea dreptul de a deduce TVA aferente intrărilor, deoarece cumpărătorul bunului imobiliar concret nu era societatea însăși, ci persoanele fizice, care, după constituirea respectivei societăți, la 26 aprilie 2007, au adus respectivul bun în societate ca aport în natură. Cu privire la cea de-a doua factură, autoritățile fiscale au considerat că nici aceasta nu dădea naștere unui drept de deducere, deoarece factura ar fi fost emisă înainte de înscrierea Polski Trawertyn în registrul comerțului. Întrucât înscrierea s-a făcut la 5 iunie 2007, factura ar fi fost emisă pe numele unei societăți care nu exista încă.

Întrebări preliminare:

1. O societate care, prin intermediul viitorilor săi asociați, efectuează cheltuieli de investiții înainte de înscrierea sa formală ca societate comercială și înainte de înregistrarea sa în scopuri de TVA are dreptul, după înscrierea și după înregistrarea sa în scopuri de TVA, să invoce un drept de deducere a TVA aferente intrărilor achitate pentru cheltuieli de investiții efectuate pentru activitatea sa impozabilă în temeiul art. 9, precum și al art. 168 și art. 169 din Directiva 2006/112?
2. Factura aferentă unor cheltuieli de investiții, emisă în numele asociațiilor, iar nu al societății, se opune valorificării dreptului de deducere a TVA pentru cheltuielile de investiții, avut în vedere în cadrul primei întrebări preliminare?

Răspunsul C.J.U.E.: Cu privire la prima întrebare, Curtea consideră că trebuie ca prima întrebare să fie interpretată în sensul că urmărește, în esență, să se stabilească dacă art. 9, art. 168 și art. 169 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociațiilor unei societăți, nici acesteia din urmă să valorifice un drept de deducere a TVA achitate pentru cheltuieli de

investiții efectuate de acești asociați înainte de înregistrarea și de identificarea societății menționate în scopul activității economice a acesteia.

Pentru a răspunde la această întrebare, Curtea a menționat că trebuie, în primul rând, să se amintească faptul că, potrivit jurisprudenței Curții, activitățile economice pot consta în mai multe acte consecutive și că activitățile pregătitoare, precum achiziționarea de mijloace de exploatare și, prin urmare, cumpărarea unui bun imobil, trebuie puse pe seama activităților economice [...].

Curtea a statuat de asemenea că principiul neutralității TVA, în ceea ce privește sarcina fiscală a întreprinderii, impune ca primele cheltuieli de investiții efectuate în scopul unei întreprinderi să fie considerate activități economice și că ar fi contrar acestui principiu ca activitățile menționate să nu înceapă decât în momentul în care un bun imobil este exploatat efectiv, cu alte cuvinte, în momentul în care este generat venitul impozabil. Orice altă interpretare ar greva operatorul economic cu costul TVA în cadrul activității sale economice fără să îi dea posibilitatea să îl deducă și ar face diferența în mod arbitrar între cheltuieli de investiții efectuate înainte și în timpul exploatării efective a unui bun imobil [...]. Curtea a dedus de aici că oricine îndeplinește astfel de acte de investiții strâns legate de exploatarea viitoare a unui bun imobil și necesare pentru această exploatare trebuie considerat persoană impozabilă în sensul celei de-a șasea directive [...]. Potrivit Curții, într-o situație precum cea din acțiunea principală, care se caracterizează prin faptul că, înainte de înregistrarea și de identificarea unei societăți în scopuri de TVA, asociații societății respective au efectuat investiții necesare pentru exploatarea viitoare a bunului imobil de către societatea acestora, asociații menționați pot fi considerați persoane impozabile în scopuri de TVA și sunt, așadar, în principiu, abilitați să valorifice un drept de deducere a TVA aferente intrărilor achitate.

Pe de altă parte, Curtea a amintit că, în aplicarea principiului neutralității TVA, o persoană impozabilă, al cărui obiect social unic este de a pregăti activitatea economică a unei alte persoane impozabile și care nu a efectuat nicio operațiune impozabilă, poate valorifica un drept de deducere în legătură cu operațiuni impozabile realizate de a doua persoană impozabilă [...]. Prin urmare, Curtea a concluzionat că, în măsura în care, în aplicarea legislației naționale, asociații, deși pot fi considerați persoane impozabile în scopuri de TVA, sunt în imposibilitatea de a se prevala de operațiunile impozabile efectuate de Polski Trawertyn, pentru a se elibera de costul TVA legat de operațiunile de investiții efectuate în scopul activității societății menționate, aceasta din urmă trebuie, pentru a putea garanta neutralitatea sarcinii fiscale, să aibă posibilitatea să ia în considerare aceste operațiuni de investiții la momentul deducerii TVA [...]. Având în vedere aceste considerații, Curtea a

¹ Extras din Mariana Vizoli, TVA de la A la Z – Ghid practic, ed. a 2-a, revizuită și actualizată, în colaborare cu Mădălin Ispas, Ed. Hamangiu, București, 2023.

raस्पuns primei intrebări adresate că dispozițiile art. 9, art. 168 și art. 169 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care nu permite nici asociaților unei societăți, nici aceștia din urmă să valorifice un drept de deducere a TVA aferente intrărilor achitate pentru cheltuieli de investiții efectuate de acești asociați înainte de constituirea și de înregistrarea respectivei societăți în scopul activității economice a aceștia.

Cu privire la a doua întrebare. Prin intermediul celei de-a doua întrebări, instanța de trimitere a solicitat Curții să stabilească dacă art. 168 și art. 178 lit. (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia TVA aferentă intrărilor nu poate fi dedusă de o societate ca urmare a faptului că factura, emisă înainte de înregistrarea și de identificarea societății menționate în scopuri de TVA, a fost emisă în numele viitorilor asociați ai acestei societăți.

Curtea invocă jurisprudența care statuează că principiul fundamental al neutralității TVA impune ca deducerea TVA aferente intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite cerințele de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept [...]. În ceea ce privește cauza principală, Curtea a constatat că, astfel cum reiese din motivarea referitoare la prima întrebare preliminară, condițiile materiale prevăzute la art. 168 lit. (a) din Directiva 2006/112 sunt îndeplinite pentru ca, printre altele, Polski Trawertyn să poată beneficia de dreptul de deducere a TVA aferente achiziționării bunului imobil, această operațiune fiind astfel realizată în scopul operațiunilor taxabile realizate de respectiva societate.

Întrucât imposibilitatea Polski Trawertyn de a-și exercita dreptul de deducere a TVA aferente intrărilor este legată de faptul că, la data emiterii facturii referitoare la respectiva achiziție, această societate nu era încă înregistrată, nici identificată în scopuri de TVA și că, prin urmare, factura a fost emisă în numele asociațiilor, deși există, astfel cum a constatat instanța de trimitere, identitate de persoane între cele care au trebuit să plătească TVA aferentă intrărilor și cele care fondează Polski Trawertyn, această imposibilitate trebuie considerată ca rezultând dintr-o obligație pur formală.

Având în vedere aceste considerații, Curtea a răspuns la a doua întrebare preliminară că dispozițiile art. 168 și art. 178 lit. (a) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale în temeiul căreia, în împrejurări precum cele din cauza principală, TVA aferentă intrărilor achitată nu poate fi dedusă de o societate atunci când

factura, emisă înainte de înregistrarea și de identificarea societății menționate în scopuri de TVA, a fost emisă în numele viitorilor asociați ai acesteia din urmă."

Am redat în detaliu considerațiile CJUE din cauza C-280/10, problema supusă analizei Curții fiind similară cu cea prezentată de solicitant în întrebarea adresată. Chiar dacă această decizie se referă la investiții efectuate înainte de înființarea unei persoane impozabile, aceleași principii se aplică oricărui tip de cheltuieli efectuate.

O societate notarială este o persoană impozabilă, chiar dacă, potrivit legislației specifice, nu are personalitate juridică, notarii fiind asimilabili unor asociați ai unei societăți în scopul aplicării jurisprudenței în cauza C-280/10.

În concluzie, se permite deducerea TVA de către societatea notarială după înregistrarea în scopuri de TVA pentru facturile de achiziție emise pe numele persoanelor fizice – notari publici, întrucât, la data în care au fost emise comenzile de mobilă/parchet, societatea notarială era în curs de constituire (nu deținea CIF) și nici înregistrată în scopuri de TVA.

Întrebarea nr. 3:

Facturarea unei licențe de program informatic, transmis pe cale electronică, de o societate din România către un beneficiar persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în alt stat UE, reprezintă o prestare de servicii sau o livrare de bun?

Răspuns:

Licențele de programă informatică reprezintă prestări de servicii din perspectiva TVA, chiar dacă acestea reprezintă contabil imobilizări necorporale. Beneficiarul fiind stabilit în UE și comunicând un cod de TVA din alt stat membru, prestarea de servicii va avea locul prestării, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., la locul unde este stabilit acest beneficiar persoană impozabilă. În consecință, prestatorul stabilit în România nu realizează o operațiune impozabilă în România, potrivit art. 278 alin. (2) coroborat cu art. 268 alin. (1) lit. b) C. fisc., prestarea fiind calificată drept o prestare intracomunitară de servicii. Factura se emite fără TVA, cu mențiunea „taxare inversă” sau „*reverse charge*”, care indică beneficiarului din alt stat membru că este persoana obligată la plata TVA în statul său membru. Prestările intracomunitare de servicii se declară în declarația recapitulativă 390.

Întrebarea nr. 4:

Dacă un PFA desfășoară exclusiv servicii IT către persoane impozabile sau neimpozabile din state non-UE, are obligația de înregistrare în scopuri de TVA, în condițiile în care nu are alte facturi sau achiziții cu TVA. După înregistrarea în scopuri de TVA, nu s-ar ajunge la anularea codului de TVA, ca urmare a depunerii de deconturi pe zero?

Răspuns:

Serviciile IT (servicii furnizate pe cale electronică) prestate către persoane impozabile din afara UE nu sunt impozabile în România, conform art. 278 alin. (2) C. fisc. Aceste servicii prestate către persoane neimpozabile stabilite în afara UE sunt, de asemenea, neimpozabile în România, potrivit art. 278 alin. (5) lit. h) C. fisc. În ambele situații, locul prestării este considerat a fi locul unde este stabilit beneficiarul, indiferent dacă este o persoană impozabilă sau neimpozabilă, atâta vreme cât este stabilit în afara UE.

Totuși, dacă prestarea de astfel de servicii va conduce la depășirea plafonului anual de 300.000 lei pentru mici întreprinderi, este obligatorie înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316, așa cum rezultă din prevederile art. 310 alin. (1) și (2) C. fisc. Întrucât aceste prestări de servicii neimpozabile trebuie înregistrate de plătitorii de TVA pe rd. 3 din decontul de TVA, nu se ajunge în situația depunerii de deconturi pe zero și nici a anulării codului de TVA.

Întrebarea nr. 5:

O persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA din România achiziționează bunuri de pe teritoriul Bulgariei de la o persoană impozabilă bulgară, pe care le livrează direct în Republica Moldova. Transportul este organizat de persoana impozabilă din România. Achiziția bunurilor de la furnizorul bulgar se consideră o achiziție intracomunitară de bunuri și se declară în 390? Sau este o achiziție care nu intră în sfera de TVA?

Răspuns:

Livrarea de bunuri din Bulgaria cu transport în Moldova reprezintă un export de bunuri care are locul livrării în Bulgaria, acolo unde începe transportul bunurilor, conform art. 275 alin. (1) lit. a) C. fisc., nefiind o operațiune impozabilă în România. Declarația exportului în Bulgaria ține de legislația acestui stat membru, fiind posibil ca ori furnizorul bulgar să declare exportul, ori persoana impozabilă din România. În consecință, în România, se va declara drept o achiziție neimpozabilă pe baza facturii emise de partea bulgară (rd. 30 din decontul de TVA) și o livrare neimpozabilă în România, pe baza facturii emise de partea română către cumpărătorul din Republica Moldova (rd. 3 din decontul de TVA).

Întrebarea nr. 6:

Persoană juridică stabilită în România, cu cod special de TVA [art. 317 C. fisc.], a emis în 2024 numai facturi de prestări servicii către beneficiari (persoane impozabile) stabiliți în Franța. Prestarea de servicii se realizează în România (găsește persoane pentru a lucra în Franța pe diverse meserii). Factura se emite fără TVA? Aceste facturi se înscriu în e-Factura?

Răspuns:

Serviciile de această natură prestate către o persoană impozabilă din Franța, care comunică un cod valabil de TVA din alt stat membru, au locul prestării în Franța, la locul unde este stabilit beneficiarul, potrivit art. 278 alin. (2) C. fisc. Prestatorul din România nu emite facturi cu TVA, în primul rând, pentru că nu este înregistrat în scopuri de TVA, conform art. 316, și, în principal, pentru că aceste servicii nu sunt impozabile în România. Dacă prestatorul român ar depăși însă cifra de afaceri de 300.000 lei/an, prevăzută de art. 310, ar trebui să se înregistreze conform art. 316 C. fisc. Chiar și după înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 316 C. fisc., serviciile analizate ar fi tot neimpozabile în România.

După 1 iulie 2024, potrivit art. 319 alin. (1¹) C. fisc., facturile se transmit în sistemul RO e-Factura numai dacă sunt emise către o persoană impozabilă stabilită în România. În cazul expus, facturile fiind emise către o persoană impozabilă stabilită în Franța, dar nestabilită în România, nu se transmit în sistemul RO e-Factura.

Întrebarea nr. 7:

A și B sunt societăți stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în România. A vinde bunurile către B, iar B vinde către C, care este stabilită în Republica Moldova. În DVE, la caseta 44, este menționată firma A. În acest context, A aplică scutirea la export, iar B se supune legislației din Republica Moldova, operațiunea fiind ulterioară exportului?

Răspuns:

De la început trebuie să stabilim că Anexa B la Regulamentul delegat (UE) nr. 2015/2446 și Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 2015/2447 au introdus modificări structurale în cerințele privind datele și formatele, și codurile acestora, care urmează să fie utilizate în declarațiile vamale, declarațiile sumare de ieșire sau notificările de reexport, în conformitate cu Modelul de date vamale al UE.

Mesajele privind declarația conțin mai multe elemente de date din care numai o parte este utilizată, în funcție de regimul sau regimurile vamale despre care este vorba.

Astfel, din luna martie 2024, în România, se utilizează codificarea ED 12 02 008 000, cod E0500, pentru situațiile în care anterior se completa caseta 44 în DVE, respectiv când exportatorul vamal nu coincidea cu exportatorul din punctul de vedere al TVA. De asemenea, se completează ED 12 02 009 000 Text an.512 de către declarant/reprezentant cu datele de identificare și seria/numărul facturii exportatorului în sensul TVA.

Informații cu privire la sistemul AES-RO se găsesc pe site-ul customs.ro.

Revenind la întrebarea în cauză, discutăm despre caseta 44 din DVE pentru perioade anterioare lunii martie 2024.

Întrebarea se referă la livrarea de bunuri de către A către B, două persoane impozabile stabilite în România, și livrarea ulterioară de către B către C, o persoană impozabilă stabilită în Republica Moldova. Bunurile sunt transportate din România în Republica Moldova, deci are loc un export de bunuri.

Singura situație în care A ar putea aplica scutirea de TVA la livrarea către B, o altă persoană impozabilă stabilită în România, ar fi cea în care transportul în afara UE ar fi organizat de către A, potrivit art. 294 alin. (1) lit. a) C. fisc. Deci, plecând de la această premisă, că transportul în Republica Moldova a fost în sarcina lui A, acesta a fost înscris în caseta 44 din DVE ca exportator din punctul de vedere al TVA, în cazul în care o altă persoană a jucat rolul de exportator din punct de vedere vamal. În continuarea acestei premise, livrarea efectuată de către B către C, nu mai este în sfera de aplicare a TVA, astfel cum rezultă și din circulara MFP nr. 70491/2021. Reamintim că, în prezent, se utilizează noua codificare în DVE, potrivit sistemului AES, urmând a fi modificat și OMFP nr. 103/2016 în mod corespunzător.

Întrebarea nr. 8:

Persoana juridică, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, realizează mobilă la comandă și o livrează cu instalare unei persoane fizice în Germania. Ce obligații are persoana juridică din România și cum întocmește factura către beneficiar?

Răspuns:

Livrarea cu instalarea realizată de furnizor sau de o persoană în contul acestuia are locul livrării la locul unde bunurile sunt instalate/montate conform art. 275 alin. (1) lit. b) C. fisc. În cazul de față, dacă din contract rezultă că mobilierul necesită instalare sau montare și aceasta este realizată de furnizorul din România (sau de altă persoană în contul său), sunt aplicabile aceste prevederi, deci locul livrării este în Germania, acolo unde bunurile sunt instalate. Astfel, în România, operațiunea nu este impozabilă, neavând locul livrării din punct de vedere fiscal în România, prin urmare nu se facturează cu TVA din România.

Dar, livrarea având locul în Germania și beneficiarul fiind o persoană fizică, ar conduce, la prima vedere, la obligația furnizorului român de a se înregistra în Germania și de a factura cu TVA din Germania aceste bunuri. Totuși, trebuie văzut dacă eventual este o operațiune ocazională și legislația germană nu obligă neapărat la înregistrare, ci numai la plata TVA pe baza unei declarații speciale depuse la organele fiscale competente.

Din păcate, art. 315 C. fisc. privind vânzările la distanță nu se aplică pentru livrările cu instalare, întrucât nu a fost prevăzut de directivele europene privind e-Commerce

transpuse în Codul fiscal. La livrarea cu instalare nu există plafoane, de la prima operațiune cu locul în alt stat membru se datorează TVA în statul membru respectiv. Dacă nu ar fi fost o livrare cu instalarea realizată de furnizor, ar fi fost aplicabile prevederile art. 315 cu privire la vânzările de bunuri intracomunitare la distanță.

Întrebarea nr. 9:

A vinde către B produse supuse taxării inverse, conform art. 331 (fulgi pet). A și B sunt persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA în România.

B vinde bunurile către C, o persoană impozabilă stabilită în Franța, care comunică un cod valid de TVA. Transportul din România în Franța este realizat de către A. Pentru B, această operațiune este o livrare intracomunitară scutită de TVA?

Răspuns:

Livrarea intracomunitară de bunuri este livrarea al cărei transport dintr-un stat membru în alt stat membru este realizat ori de furnizor ori de cumpărător, sau de un terț în contul unuia dintre aceștia (un transportator), potrivit art. 270 alin. (9) C. fisc.

Plecând de la definiția livrării intracomunitare de bunuri, deducem că o livrare îmbracă forma unei livrări intracomunitare numai în cazul în care transportul este realizat de una dintre părți, ori furnizorul, ori cumpărătorul. În cazul analizat, livrarea bunurilor este realizată de B către C, dar transportul este realizat de către A, care nu este furnizor în relația cu C. Furnizorul în relația cu C este B, dar acesta, nerealizând transportul, practic livrarea de la B la C nu poate fi calificată drept livrare intracomunitară de bunuri.

În astfel de situații, pentru ca B să poată aplica scutirea pentru livrarea intracomunitară către C, ar trebui ca A să refactureze costul transportului ori către B, ori către C, astfel încât să rezulte că, în fapt, A nu a făcut decât o cheltuială în contul altei persoane și a refacturat potrivit structurii de comisionar persoanei în sarcina căreia revenea transportul de bunuri. Desigur că și prevederile contractuale sunt importante, acestea putând oferi informații cu privire la persoana căreia îi revine sarcina de a transporta bunurile.

Întrebarea nr. 10:

Un cabinet de avocatură a achiziționat un autoturism în leasing, transferul dreptului de proprietate făcându-se în anul 2023. Activul a avut folosință mixtă, astfel că TVA a fost dedusă la 50% (rate de leasing, dobândă de leasing etc.). În cursul anului 2024, titularul cabinetului de avocatură își suspendă activitatea, ca urmare a intrării în concediul de creștere a copilului, pe o perioadă de 2 ani. Activul va rămâne în proprietatea cabinetului, urmând ca, la reluarea activității, să fie reluată și utilizarea (mixtă) a acestuia. Art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 C. fisc. prevede că

nu fac obiectul ajustării activele pentru care TVA a făcut obiectul limitării deductibilității la 50%.

Întrebare: La data anulării codului de TVA, este necesară ajustarea TVA în favoarea statului? Dacă da, care este TVA care face obiectul ajustării (avans, rate de leasing, valoare reziduală, dobândă de leasing etc.) și care este procedura de urmat?

Răspuns:

Din informațiile furnizate, obiectul contractului de leasing l-a constituit un vehicul rutier motorizat, deci un bun de capital, în sensul art. 305 C. fisc., pentru care cabinetul de avocatură a dedus TVA de 50%, aplicând prevederile art. 298 alin. (1) C. fisc.

În anul 2024, ca urmare a suspendării activității, codul de TVA este anulat, ceea ce conduce la obligația ajustării TVA deduse de 50%, conform prevederilor pct. 79 alin. (14) din Normele metodologice date în aplicarea art. 305 alin. (4) lit. a) C. fisc.:

„(14) În cazul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată de organele fiscale competente conform art. 316 alin. (11) lit. a)-e) și h) din Codul fiscal, se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care nu au avut un cod valabil de TVA, fiind obligatorie ajustarea taxei conform art. 305 alin. (4) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal. (...)”

Fiind un procent de deducere forfetară cel de 50%, reglementat de art. 298 C. fisc., ce nu ține cont de utilizarea efectivă a unui vehicul în scopul activității economice sau în scop personal, prevederea de la art. 305 alin. (4) lit. a), care exclude de la ajustare bunurile de capital pentru care TVA a făcut obiectul limitării deductibilității la 50%, nu face decât să sublinieze că partea de TVA dedusă de 50% nu va fi supusă ajustării. Dar prevederea este aplicabilă numai pentru perioada utilizării mixte a vehiculului. În cazul supus analizei are loc anularea codului de TVA a persoanei impozabile, care, așa cum prevăd și normele, conduce la obligația ajustării TVA deduse.

Vehiculul, nefiind un bun imobil, are o perioadă de ajustare fiscală de 5 ani, conform art. 305 alin. (2) lit. a) C. fisc., aceasta fiind perioada înăuntrul căreia se operează ajustări pozitive sau negative, după caz, dacă intervin evenimentele prevăzute la art. 305 alin. (4). C. fisc.

Ajustările se fac pe ani întregi, indiferent de luna în care intervine evenimentul care generează ajustare și încep de la data de 1 a anului în care bunurile au fost achiziționate, potrivit art. 305 alin. (3) lit. a) C. fisc.

Pentru contractele de leasing, normele de aplicare a art. 305 sunt edificatoare. Astfel, la pct. 79 alin. (6), se prevăd următoarele:

„(6) Ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital care fac obiectul închirierii, leasingului, concesiunii sau oricărei alte metode de punere a acestora la dispoziția unei persoane, se efectuează de către persoana care închiriază, dă în leasing ori pune la dispoziția altei persoane bunurile respective, cu excepția situației prevăzute la alin. (7). Data la care bunul de capital se consideră achiziționat din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată de locatar/utilizator este data la care se face transferul dreptului de proprietate de către locatar/finanțator. Pentru taxa aferentă achiziției bunurilor de capital care au fost cumpărate de locatar/utilizator printr-un contract de leasing, perioada de ajustare începe la data de 1 ianuarie a anului în care a avut loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, dar ajustarea se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunurilor de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data transferului dreptului de proprietate.”

Deci, ajustarea se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunurilor de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data transferului dreptului de proprietate care, desigur, include TVA aferentă ratelor de leasing.

Metoda de ajustare este prevăzută de art. 305 alin. (5) lit. a) C. fisc.; ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare (5 ani) pentru o cincime în cazul de față din taxa nededusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare, respectiv atât timp cât cabinetul de avocatură are codul de TVA anulat. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustare (în cazul de față, atunci când s-a anulat codul de TVA), iar în anii următori în ultima perioadă fiscală a fiecărui an.

După reînregistrarea în scopuri de TVA a cabinetului de avocatură, aceste ajustări negative efectuate vor fi practic anulate și reluate ca ajustări pozitive, potrivit prevederilor pct. 79 alin. (14¹) din Normele metodologice date în aplicarea art. 305 C. fisc.

Întrebarea nr. 11:

O persoană impozabilă, A, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, facturează servicii IT de întreținere platformă online către o firmă plătitoare de TVA din Malta (B). Platforma este utilizată de C din România, aceasta realizând operațiuni scutite fără drept de deducere. Ulterior, B facturează serviciile firmei C din România, înregistrată în scopuri de TVA. Este corect ca A să factureze fără TVA, cu mențiunea „taxare inversă”?
Ce obligații îi revin firmei C din România?

Răspuns:

Serviciile IT de întreținere platformă online către o firmă stabilită în Malta (B) și înregistrată în scopuri de TVA nu sunt

impozabile în România, potrivit art. 278 alin. (2) C. fisc., locul prestării fiind în Malta, la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă. Sunt prestări intracomunitare de servicii care se declară de către A în decontul de TVA, la rd. 3 și 3.1, precum și în declarația 390. Pe factură, prestatorul A menționează taxare inversă, care indică obligația beneficiarului din Malta de a plăti TVA. Facturarea de către firma din Malta către C din România este o achiziție intracomunitară de servicii care are locul în România, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., la locul unde este stabilit beneficiarul C persoană impozabilă. C, fiind înregistrat în scopuri de TVA, deși aplică taxare inversă, înscriind pe operațiunea la rd. 7/7.1 și 22/22.1 din decontul de TVA, neavând drept de deducere a TVA, va ajunge în situația de a plăti TVA prin decont. Achiziția intracomunitară de servicii se declară de către C în declarația recapitulativă 390.

Întrebarea nr. 12:

Firma A din România, înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 C. fisc., are un contract cu o firmă, B, stabilită în Germania, care constă în lucrări asupra unor bunuri imobile situate în Germania. Firma A contractează firma C din România, persoană neînregistrată în scopuri de TVA, pentru executarea unor lucrări de instalare legate de instalația de încălzire aferentă bunului imobil din Germania. Firma C are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în România? Cum emite factura către A?

Răspuns:

Serviciile prestate de C pentru imobilul din Germania nu sunt impozabile în România, ci în Germania, la locul unde este situat bunul imobil, conform art. 278 alin. (4) lit. a) C. fisc. Fiind o excepție de la regulile generale prevăzute de art. 278 alin. (2) și (3) C. fisc., serviciile efectuate în legătură cu un bun imobil nu sunt servicii intracomunitare, nu implică înregistrarea în scopuri de TVA pentru această operațiune, conform art. 317 C. fisc. Statutul de plătitor sau neplătitor de TVA al lui C nu are nicio influență asupra încadrării fiscale într-o astfel de situație, factura către A fiind emisă fără TVA, întrucât nu este o operațiune impozabilă în România. Atât A, cât și C trebuie să verifice obligațiile ce le revin din perspectiva TVA în Germania.

Întrebarea nr. 13:

O casă de avocatură (plătitoare de TVA) prestează servicii de reprezentare în România pentru o companie din Emiratele Arabe Unite (persoană impozabilă). Casa de avocatură facturează fără TVA?

Răspuns:

Serviciile de avocatură prestate către o persoană impozabilă nestabilită în România au locul prestării la locul unde este stabilit beneficiarul, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., deci nu sunt impozabile în România, conform art. 268 alin. (1)

lit. b) C. fisc. Factura se emite fără TVA și se înscrie la rd. 3 din decontul de TVA. În plus, nu trebuie verificat statutul de persoană impozabilă a beneficiarului din Emiratele Arabe Unite, întrucât dacă beneficiarul ar avea calitatea de persoană neimpozabilă stabilită în afara UE, ar fi aplicabile regulile prevăzute de art. 278 alin. (5) lit. e) C. fisc., or, și în acest caz, locul prestării ar fi acela unde este stabilit beneficiarul, ca și în primul caz, cu consecința neimpozitării în România a acestora în oricare dintre situații.

Întrebarea nr. 14:

FA neplătitoare de TVA (prestează servicii IT online) și primește facturi de servicii IT (electronice) de la prestatori stabiliți în UE și în afara UE. Este necesară înregistrarea în scopuri de TVA?

Răspuns:

- 1) Pornim de la ipoteza că factura emisă de prestator nu menționează TVA, ceea ce indică faptul că nu a aplicat regimul special OSS. La achiziția de servicii IT de la un prestator stabilit în UE sau în afara UE se aplica art. 278 alin. (2) coroborat cu art. 307 alin. (2). Astfel,
 - i) achiziția serviciilor de la o persoană impozabilă din UE este o achiziție intracomunitară de servicii care are locul în România, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., pentru care beneficiarul persoană impozabilă este obligat la plata TVA, conform art. 307 alin. (2) C. fisc. Beneficiarul nefiind înregistrat conform art. 316 C. fisc., este obligatorie solicitarea înregistrării, conform art. 317 C. fisc., înainte de achiziția serviciului respectiv, cod care trebuie transmis prestatorului. Dacă s-a omis înregistrarea în scopuri de TVA, este oricum obligatorie plata TVA pe baza decontului special 301;
 - ii) achiziția serviciilor de la o persoană impozabilă din afara UE este o achiziție de servicii care are locul în România, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., pentru care beneficiarul persoană impozabilă este obligat la plata TVA, conform art. 307 alin. (2) C. fisc. Nu se impune înregistrarea conform art. 317 C. fisc. Plata TVA se efectuează pe baza decontului special 301.
- 2) În ipoteza în care prestatorul a aplicat regimul special OSS și a indicat pe factură TVA de 19% din România:
 - i) achiziția serviciilor de la o persoană impozabilă din UE este o achiziție intracomunitară de servicii care are locul în România, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., dar prestatorul fiind în situația în care a aplicat un regim special similar celui prevăzut de art. 315 (OSS) C. fisc., beneficiarul persoană impozabilă nefiind înregistrat în scopuri de TVA, conform art. 316 C. fisc., nu mai este obligat la plata TVA, conform celei de-a doua teze a

art. 307 alin. (6) C. fisc. Nu este obligatorie solicitarea înregistrării, conform art. 317 C. fisc., și nici plata TVA, pe baza decontului special 301. În concluzie, într-o astfel de ipoteză, nu se mai aplică prevederile art. 307 alin. (2) C. fisc. și nici nu se declară o achiziție intracomunitară de servicii în 390;

- ii) achiziția serviciilor de la o persoană impozabilă din afara UE este o achiziție de servicii care are locul în România, conform art. 278 alin. (2) C. fisc.; prestatorul aplicând un regim special similar celui prevăzut de art. 314 (OSS) C. fisc., iar beneficiarul persoană impozabilă nefiind înregistrat în scopuri de TVA, nu mai este obligat la plata TVA, conform celei de-a doua teze a art. 307 alin. (6) C. fisc. Codul de identificare fiscală a persoanelor impozabile stabilite în afara UE care aplică regimul special OSS (art. 314 C. fisc.) poartă indicativul EU.

Întrebarea nr. 15:

A, prestator din România, facturează către B, un beneficiar din România, servicii de transport de bunuri pe ruta România-Elveția. A și B sunt persoane impozabile stabilite și înregistrate în scopuri de TVA. Ce regim fiscal se aplică acestor servicii din punctul de vedere al TVA?

Răspuns:

Locul prestării serviciilor este în România, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă (B). Prestatorul A ar putea aplica scutirea prevăzută de art. 294 alin. (1) lit. c) C. fisc., dacă B ar avea calitatea de exportator sau destinatar al bunurilor [art. 4 alin. (1) din OMFP nr. 103/2016, astfel cum a fost modificat prin OMFP nr. 2148/2020]. În caz contrar, nu ar putea aplica scutirea. Dacă B are calitatea de exportator din punctul de vedere al TVA, acesta este înscris ori la rd. 2 din declarația vamală de export (DVE), fără ca rd. 44 să fie completat, ori va fi înscris la rd. 44 din DVE, în situația în care un exportator vamal este înscris la rd. 2. B poate avea și calitatea de destinatar al bunurilor în cazul în care acestea sunt importate în Elveția de către B.

Întrebarea nr. 16:

O persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România primește facturi pentru servicii Booking. Booking este o persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în Olanda. Ce regim fiscal se aplică acestor servicii?

Răspuns:

Potrivit pct. 16 alin. (4) lit. d) din Normele metodologice date în aplicarea art. 278 alin. (4) lit. a) C. fisc., serviciile de intermediere în prestarea de servicii de cazare la hotel sau în sectoare cu o funcție similară nu intră sub incidența serviciilor efectuate în legătură cu bunuri imobile. Astfel,

întrucât Booking prestează servicii de această natură, nefiind considerate legate de bunuri imobile, li se va aplica regula generală a serviciilor prestate către o persoană impozabilă, respectiv art. 278 alin. (2) C. fisc., având locul prestării în România, la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă. Este o achiziție intracomunitară de servicii pentru care beneficiarul stabilit în România este persoana obligată la plata TVA, conform art. 307 alin. (2) C. fisc., iar potrivit art. 326 alin. (2), TVA se înscrie de beneficiar ca taxă colectată și taxă deductibilă în decontul de TVA pe rd. 7.7.1/22.22.1 (taxare inversă). Operațiunea se reflectă și în declarația 390 ca achiziție intracomunitară de servicii.

Întrebarea nr. 17:

Firma A din România prestează servicii de construcții (amenajări interioare) către firma B din Franța. Imobilele deținute de firma B sunt situate în Franța și în România. Materialele de construcții utilizate de firma A sunt o parte achiziționate din România de către firma A și transferate în Franța, fie achiziționate din Franța de societatea A și consumate local. Ce obligații are firma din România?

Răspuns:

În primul rând, trebuie să verifice dacă A are un sediu fix în Franța și dacă ar fi necesară înregistrarea în acest stat membru potrivit legislației din Franța care reglementează sediul fix din perspectiva TVA.

Dar, indiferent dacă este sau nu necesară înregistrarea în Franța ca sediu fix, A va avea următoarele obligații:

- i) materialele de construcții transportate din România în Franța reprezintă transferuri, conform art. 270 alin. (10) și (11) C. fisc. Pentru transferul din România în Franța al materialelor de construcții, A emite o autofaktură, reglementată de art. 319 alin. (9) C. fisc. Transferul este asimilat unei livrări intracomunitare și beneficiază de scutire de TVA, potrivit art. 294 alin. (2) C. fisc., dacă, pe lângă dovada transportului bunurilor, firma A din România va face dovada înregistrării în scopuri de TVA în Franța. În România, se declară pe rd. 1 din decontul de TVA și în declarația 390 drept livrare intracomunitară de bunuri; în Franța, A va declara achiziția intracomunitară asimilată;
- ii) materialele de construcții achiziționate local din Franța nu sunt operațiuni impozabile în România, fiind achiziții locale în Franța, supuse reglementărilor legale din acest stat membru, conform echivalentului din legislația Franței al art. 275 alin. (1) lit. a) sau c) C. fisc.;
- iii) serviciile de construcții realizate în Franța nu sunt impozabile în România, conform art. 278 alin. (4) lit. a) C. fisc., fiind servicii legate de un bun imobil și având locul prestării la locul unde este situat bunul imobil, dar trebuie urmate prevederile incidente în Franța, statul

membru în care au loc operațiunile, pentru eventuale obligații din perspectiva TVA.

Întrebarea nr. 18:

O firmă de logistică, stabilită și înregistrată în scopuri de TVA în România, prestează servicii de transport din România în alte state membre, precum și din România în UK, pentru o firmă din UK, persoană impozabilă. Firma de logistică angajează în nume propriu transportatori din România de la care primește facturi cu TVA, ulterior refacturează serviciile de transport de bunuri către societatea din UK, fără TVA, aceasta din urmă fiind beneficiarul serviciilor. Firma din România are drept de deducere al TVA?

Răspuns:

- 1) Transportul de bunuri efectuat din România în alte state membre de firmele din România și facturat către firma de logistică din România are locul prestării în România, potrivit art. 278 alin. (2) C. fisc., la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă; persoana obligată la plata taxei este prestatorul, conform art. 307 alin. (1) C. fisc. (firma de transport), care emite facturi cu TVA către firma de logistică. Firma de logistică devine cumpărător-revânzător al serviciilor de transport către firma din UK, dar refacturarea acestor servicii nu este impozabilă în România, locul prestării fiind în UK, la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă, conform art. 278 alin. (2) C. fisc. Este o prestare de servicii pentru care factura se emite fără TVA și se înscrie la rd. 3 din decontul de TVA (nu se înscrie în declarația 390, întrucât UK nu este stat membru UE, deci nu este o prestare intracomunitară de servicii). Potrivit art. 297 alin. (4) lit. b), firma de logistică are drept de deducere pentru achiziția serviciilor de transport cu TVA de la transportatorii români necesare pentru realizarea operațiunilor de transport neimpozabile în România (facturarea fără TVA către firma din UK).
- 2) În cazul transportului din România în UK, facturat de firmele de transport din România către firma de logistică din România, locul prestării în România, potrivit art. 278 alin. (2) C. fisc., la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă. Firmele de transport din România nu pot aplica scutirea de TVA prevăzută de art. 294 alin. (1) lit. c) C. fisc., întrucât firma beneficiară (cea de logistică) nu este nici exportatorul, nici destinatarul bunurilor, prin urmare, vor emite facturi cu TVA. Facturarea transportului din România în UK de către firma de logistică către firma din UK are același tratament fiscal prezentat la pct. 1).

Întrebarea nr. 19:

O persoană impozabilă din România, înregistrată în scopuri de TVA, primește o factură de la o asociație profesională pentru taxa anuală de membru al asociației. Factura este

emisă de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Franța. Pe factură se menționează că TVA este datorată de cumpărător. Ce regim fiscal are această achiziție în România?

Răspuns:

Taxa anuală de membru al unei asociații profesionale, în măsura în care aceasta reprezintă o cotizație fixată conform statutului, reprezintă o operațiune scutită de TVA, conform art. 292 alin. (1) lit. k) C. fisc., fiind un serviciu de reprezentare a intereselor membrilor. Locul prestării serviciului este în România, la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă, potrivit art. 278 alin. (2) C. fisc. Prestatorul, fiind o persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, reprezintă o achiziție intracomunitară de servicii, dar se aplică scutirea de TVA prevăzută de art. 292 alin. (1) lit. k) C. fisc. Beneficiarul din România nu are obligația plății TVA, conform art. 307 alin. (2), operațiunea fiind evidențiată la rd. 30 și 30.1 din decontul de TVA.

Faptul că prestatorul din Franța a menționat pe factură că beneficiarul datorează TVA nu este incorect, este urmarea faptului că Directiva 2006/112 nu prevede, la art. 132 alin. (1) lit. l), scutire pentru cotizațiile asociațiilor profesionale. Redăm, în continuare, prevederea din Codul fiscal comparativ cu cea din Directiva 2006/112, cu sublinierea prevederilor legislației naționale care sunt mai extinse decât cele din directivă:

Art. 292 alin. (1) lit. k) C. fisc.:

„Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă: (...) k) prestările de servicii și/sau livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizații fixate conform statutului, de organizații fără scop patrimonial care au obiective de natură politică, sindicală, religioasă, patriotică, filozofică, filantropică, patronală, profesională sau civică, precum și obiective de reprezentare a intereselor membrilor lor, în condițiile în care această scutire nu provoacă distorsiuni de concurență.”

Art. 132 alin. (1) lit. l) din Directiva 2006/112:

„Sunt scutite de TVA:

(...) l) prestarea de servicii, precum și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, în folosul membrilor, în schimbul unei cotizații stabilite în conformitate cu statutul lor, de către organizațiile fără scop lucrativ care urmăresc obiective de ordin politic, sindical, religios, patriotic, filozofic, filantropic sau civic, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței.”

Astfel, întrucât legislația națională cuprinde o sferă mai largă de aplicabilitate a acestei scutiri, beneficiarul din România va aplica această scutire, indiferent de regimul fiscal aplicat de prestatorul din Franța.

Întrebarea nr. 20:

Ce tratament fiscal din punctul de vedere al TVA are o achiziție de bunuri/servicii de la o persoană impozabilă din UE cu cod anulat de TVA? Dar dacă o persoană impozabilă din România cu cod anulat de TVA face o livrare de bunuri sau o prestare de servicii către o persoană impozabilă din UE se declară în 390?

Răspuns:

- 1) Achiziția intracomunitară de bunuri sau servicii de la o persoană din alt stat membru, dar care are codul de TVA anulat în statul său membru, va fi oricum impozabilă în România. Potrivit jurisprudenței CJUE (de exemplu, cauza C-101/16, *Paper Consult*), persoanele impozabile, chiar dacă au codul anulat, nu-și pierd statutul de persoană impozabilă și operațiunile realizate de acestea sunt în sfera TVA, deci trebuie să li se aplice regulile fiscale corespunzătoare în funcție de natura operațiunilor. Operațiunile se declară în 390 de beneficiarul din România, fiindcă nu avem vreo excepție pentru aceste situații.
- 2) Persoanele din România care au codul de TVA anulat și realizează operațiuni intracomunitare (livrări intracomunitare de bunuri, prestări intracomunitare de servicii), chiar dacă beneficiarii lor le comunică un cod valabil de TVA din alt stat membru, nu le pot declara în 390, această declarație fiind depusă numai de persoanele înregistrate în scopuri de TVA.

Întrebarea nr. 21:

Societate română, înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 317, prestează servicii de consultanță către clienți persoane juridice din Austria. Clienții din Austria comunică un cod valabil de TVA din Austria. Societatea facturează serviciile de consultanță fără TVA, precum și recuperarea cheltuielilor de deplasare a consultanților ocazionate de necesitatea deplasării acestora la clienți. Refacturarea costurilor de deplasare urmează regimul de TVA al serviciilor de consultanță și se declară în 390?

Răspuns:

Situația prezentată este reglementată de art. 286 alin. (3) lit. b) C. fisc., unde se prevede că sunt incluse în baza impozabilă a TVA cheltuielile accesorii:

„b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.”

În aplicarea acestor prevederi relevante sunt normele și exemplul oferit de pct. 30 alin. (5) din Normele metodologice:

„(5) În sensul art. 286 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, 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, scutiile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. Furnizorul/prestatorul nu poate aplica structura de comisionar prevăzută la pct. 31 alin. (4) pentru a refactura cheltuieli accesorii și nici pentru a refactura cheltuieli cu impozite și taxe conform prevederilor alin. (4).

Exemplul nr. 1:

Pentru prestarea unor servicii de consultanță, prestatorul stabilește cu beneficiarul său că acesta va suporta și cheltuielile cu deplasările consultanților, respectiv transport, cazare, diurnă, alte cheltuieli. Toate aceste cheltuieli sunt accesorii serviciului principal, respectiv cel de consultanță și se includ în baza de impozitare a acestuia.”

În cazul prezentat, fiind o prestare intracomunitară de servicii de consultanță, întrucât recuperarea cheltuielilor de deplasare ale consultantului sunt cuprinse în baza impozabilă a serviciilor de consultanță, fiind accesorii, se declară în declarația recapitulativă 390.

Întrebarea nr. 22:

Excepțiile de la e-Factura includ și vânzările intracomunitare la distanță, prin OSS?

Răspuns:

Persoanele impozabile din România declară prin OSS operațiuni privind vânzări intracomunitare la distanță și alte servicii către persoane neimpozabile [cele prevăzute la art. 278 alin. (4) și (5) C. fisc.], pentru care TVA este datorată în alt stat membru. Obligația de a transmite facturile prin sistemul RO e-Factura intervine numai pentru operațiunile care au loc în România conform art. 275, art. 278- 279 C. fisc. și către persoane impozabile stabilite în România (relația B2B) sau către instituții publice, altele decât cele efectuate pe relația B2G.

Prin urmare, nu intervine obligația transmiterii facturilor prin sistemul RO e-Factura pentru vânzări intracomunitare la distanță pentru care TVA este datorată în alt stat membru și este declarată prin OSS.

Întrebări și răspunsuri – e-Factura

Albert FRUTH – Șef-Birou, Elaborare Strategii și Informatizare –
Unitatea de Management al Informației, Agenția Națională de Administrare Fiscală

Întrebarea nr. 1:

Pentru subvenții de preț se emit facturi cu TVA exigibil la data încasării facturii, societatea este înregistrată în scopuri de TVA, dar nu aplică sistemul de TVA la încasare. Societatea completează în factura electronică – la BT-8 – Codul datei de exigibilitate a taxei e valoarea adăugată – Data plății. Este corect?

Răspuns:

Conform art. 286 alin. (1) lit. a) C. fisc. și pct. 30 alin. (1) din Normele metodologice, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și prestările de servicii este constituită din tot ceea ce reprezintă contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, a beneficiarului sau a unui terț, **inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.**

Se includ în baza de impozitare a taxei, potrivit prevederilor art. 286 alin. (1) lit. a) C. fisc., subvențiile legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate. Sunt luate în considerare subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat.

Pentru TVA exigibilă la data încasării facturii se va completa elementul BT-8 „Codul datei de exigibilitate a taxei e valoarea adăugată” cu valoarea „Data plății”.

În cazul selecției codului 432 reprezentând „Data plății”, pentru elementul „Codul datei de exigibilitate a taxei pe valoarea adăugată (BT-8)”, nu se completează elementul „Dată exigibilitate TVA (BT-7)” și se vor completa obligatoriu „Data scadenței (BT-9)”, în cazul în care aceasta este cunoscută, sau „Termeni de plată (BT-20)”, element de tip text ce permite diverse mențiuni legate de momentul încasării.

Întrebarea nr. 2:

Un SRL românesc (stabilit și înregistrat în România) face o livrare locală de bunuri, cu TVA, către un beneficiar nestabilit și neînregistrat în România. Furnizorul are obligația să transmită factura în sistemul e-Factura? Este relevant faptul că este vorba despre o livrare locală cu TVA?

Răspuns:

Livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate către persoane impozabile care nu sunt stabilite și nici înregistrate în scopuri de TVA în România sunt operațiuni exceptate de la obligația utilizării sistemului național privind factura electronică RO e-Factura, în conformitate cu prevederile Legii nr. 296/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, cu modificările și completările ulterioare, art. LIX alin. (4) lit. b):

„Sunt exceptate de la prevederile alin. (1)-(3):

(...) b) livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate către persoane impozabile care nu sunt stabilite și nici înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. 266 alin. (2) și, respectiv, art. 316 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.”

Întrebarea nr. 3:

În cazul facturii emise de cumpărător în numele și în contul furnizorului, cine are obligația să transmită factura în e-Factura, cumpărătorul sau furnizorul?

Răspuns:

Obligația de transmitere a facturii este la cumpărător, care va completa elementul „BT-3 – Codul tipului facturii” cu „389 – AUTOFACTURĂ”, pentru care permisiunea de încărcare se va verifica cu „Identificatorul de înregistrare legală a cumpărătorului – BT-47”, și nu cu „Identificatorul de înregistrare legală a vânzătorului – BT-30”, paradigmă ce permite posibilitatea validării facturilor emise de către un

beneficiar în numele și în contul furnizorului/prestatorului în conformitate cu prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 319 alin. (18): „Pot fi emise facturi de către beneficiar în numele și în contul furnizorului/prestatorului în condițiile stabilite prin normele metodologice”, coroborate cu prevederile H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015, pct. 96 alin. (1), alin. (2) și alin. (3).

Trebuie reținut că această modalitate de a transmite factura se face doar cu acordul prealabil obținut de la furnizor și doar în condițiile menționate de acesta (de exemplu, utilizarea unei plaje dedicate pentru numerotarea acestor facturi).

Întrebarea nr. 4:

În practică avem următoarea situație: Începând cu 1 iulie 2024 nu se vor putea achita decât facturile transmise în SPV. Furnizorii solicită achitarea mărfii la livrare.

În această situație există un decalaj între data livrării și data încărcării facturii de către furnizor în SPV. Cum se poate rezolva această situație? Agenții economici vor fi obligați să aștepte 5 zile, până se încarcă factura în SPV, ca să primească marfa comandată. Majoritatea furnizorilor nu acceptă livrarea mărfii pe bază de aviz de expediție și facturarea ulterioară a cantității livrate.

Răspuns:

În conformitate cu prevederile OMFP nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, Anexa 1 – Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, lit. A pct. 25:

„Factura este document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice.”

și Anexa 2 – Normele specifice de utilizare a documentelor financiar-contabile:

„Avizul de însoțire a mărfii servește ca: - document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;”

Începând cu data de 1 iulie 2024, exemplarul original al facturii electronice se consideră fișierul de tip XML însoțit de sigiliul electronic al Ministerului Finanțelor, conform prevederilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 319, „Facturarea”, alin. (1¹):

„Prin excepție de la prevederile alin. (1), pentru operațiunile realizate între persoane impozabile stabilite în România

conform art. 266 alin. (2), sunt considerate facturi numai facturile care îndeplinesc condițiile prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea, cu modificările și completările ulterioare.”

Perspectiva enunțată de temporalitate obligatorie (5 zile) pentru recepționarea unei facturii în vederea efectuării plății nu este una corectă, având în vedere că sistemul permite primirea facturilor în momentul emiterii acestora. Astfel, este recomandată ajustarea procesului de facturare pentru a răspunde prompt la realitățile de business.

Întrebarea nr. 5:

Dar facturile emise către persoane juridice nestabilite și nici înregistrate în scopuri de TVA în România, dar pentru care locul prestării este în România (servicii de închiriere către o PJ italiană)?

Răspuns:

Livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate către persoane impozabile care nu sunt stabilite și nici înregistrate în scopuri de TVA în România sunt operațiuni exceptate de la obligația utilizării sistemului național privind factura electronică RO e-Factura, în conformitate cu prevederile Legii nr. 296/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, cu modificările și completările ulterioare, art. LIX alin. (4) lit. b):

„Sunt exceptate de la prevederile alin. (1)-(3):

(...) b) livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate către persoane impozabile care nu sunt stabilite și nici înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. 266 alin. (2) și, respectiv, art. 316 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare;”

Întrebarea nr. 6:

Vă rog să-mi confirmați dacă am interpretat corect următoarele situații. O firmă emite o factură pe care o transmite prin e-Factura.

a. Dintr-o eroare, sunt greșite datele beneficiarului. Cum se poate face corecția facturii? Se încarcă o factură corectă cu codul 384?

Răspuns:

În situația prezentată se va emite o factură storno (cod 380) cu semnul „-”, în care vor fi completate la nivel de linie valori negative, cu excepția prețului net al articolului, care va avea întotdeauna valoare pozitivă și o factură corectată (cod 384).

b. Din eroare, se greșesc niște cantități de bunuri. În acest caz, avem două variante de corecție: se încarcă factura corectă cu codul 384 sau se emite o factură cu semnul „-” (cod 380) și o factură corectă (cod 380)?

Răspuns:

Având în vedere că eroarea este una valorică, se poate emite în mod direct o factură corectată cu codul 384 pentru diferența de cantitate, inclusiv diferențe valorice de preț.

Întrebarea nr. 7:

Un cabinet medical neînregistrat cu TVA prestează servicii medicale. După depășirea plafonului de 300.000 lei nu are obligația înregistrării în scop de TVA, ce cod va completa pe e-facturi, VATEX – EU-O = entitatea nu este înregistrată în scop de TVA sau VATEX-EU-132 = prestări servicii medicale (art. 292 C. fisc.)?

Răspuns:

În situația prezentată se va completa elementul „BT-151 – Codul categoriei TVA” cu valoarea O – Nu face obiectul TVA – și „BT-121 – Codul Motivului scutirii” cu valoarea Vatex – EU – O, acest cod al categoriei TVA – O – fiind utilizat doar de către neplătitorii de TVA (vânzătorul nu este înregistrat din punctul de vedere al TVA și factura în ansamblul ei nu conține referințe despre TVA).

Este important de reținut că, din perspectiva standardului de facturare, codul de TVA al cumpărătorului nu se va trece pe detaliile de identificare.

Întrebarea nr. 8:

De ce încadrarea unei operațiuni ca fiind în afara sferei de TVA ca „O” nu poate fi prezentată și de un contribuabil plătitor de TVA care decide să emită o factură pentru o garanție sau pentru o penalitate pentru plata cu întârziere

a unei facturi? De ce se restrânge această codificare doar pentru neplătitorii de TVA?

Răspuns:

„Codul categoriei TVA” cu valoarea O – Nu face obiectul TVA – este utilizat doar de către neplătitorii de TVA (vânzătorul nu este înregistrat din punctul de vedere al TVA și factura, în ansamblul ei, nu conține referințe despre TVA).

Întrebarea nr. 9:

Dacă vânzătorul este neplătitor de TVA, dar cumpărătorul este plătitor de TVA, la „detalii cumpărător” se completează BT-47 sau BT-48?

Răspuns:

Având în vedere că vânzătorul nu este înregistrat din punctul de vedere al TVA și factura în ansamblul ei nu conține referințe despre TVA, chiar dacă cumpărătorul este înregistrat în scop de TVA, se va completa exclusiv elementul „BT-47 – Identificatorul de înregistrare legală a cumpărătorului”.

Întrebarea nr. 10:

Vă rog să îmi spuneți care va fi documentul de însoțire a mărfii, în condițiile în care documentul original este e-Factura din SPV?

Răspuns:

În conformitate cu prevederile OMFP nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, Anexa 2 – Normele specifice de utilizare a documentelor financiar-contabile: „Avizul de însoțire a mărfii servește ca: - document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz”.

Întrebarea nr. 11:

Există obligație fiscală privind emiterea facturilor pentru veniturile din asigurări? Este vorba de un broker de asigurări care facturează comision de intermediere către companiile de asigurare. O parte din companiile de asigurare a dat informare către brokeri să nu mai factureze comisioanele și să înregistreze în contabilitate pe baza „Decont de comision” și „Notă de debit”, puse la dispoziție de aceste mari companii de asigurare.

Răspuns:

Nota de debit este un tip de factură prevăzut în standardul european, astfel, toate tipurile de facturi ce se califică drept factură au fost asimilate la codul 380 – factură.

Pentru detalii legate de alte documente ce se califică din perspectiva standardului la tip „Factură”, se poate consulta documentul „code list”, ce conține lista de coduri acceptate de standardul european de facturare EN 16931.

Cu titlu de exemplificare, următoarele coduri ale diverselor tipuri de facturi din nomenclatorul standard UNCL1001 subset, sunt clasificate pentru utilizarea în sistemul RO e-Factura, sub codul generic 380:

80	Notă de debit referitoare la bunuri sau servicii	Factură
82	Factură pentru servicii contorizate	Factură
84	Notă de debit aferentă ajustărilor financiare	Factură
130	Fișă tehnică de facturare	Factură
202	Evaluarea plăților directe	Factură
203	Evaluarea plăților provizorii	Factură
204	Evaluarea plății	Factură
211	Cerere intermediară de plată	Factură
295	Factura de variație a prețurilor	Factură
325	Factură proformă	Factură
326	Factură parțială	Factură
383	Notă de debit	Factură
385	Factură consolidată	Factură
386	Factură de plată în avans	Factură
387	Factură de închiriere	Factură
388	Factură fiscală	Factură
390	Factură delcredere	Factură
393	Factură „factored”	Factură
394	Factură de leasing	Factură

395	Factură de transport	Factură
456	Consultanță de debitare	Factură
457	Reversare notă de debit	Factură
527	Notă de debit – Autofacturare	Factură
575	Factura asigurătorului	Factură
623	Factura expeditorului	Factură
633	Documente privind taxele portuare	Factură
780	Factură de transport de marfă	Factură
935	Factură pentru scopuri vamale	Factură

Întrebarea nr. 12:

Putem considera nota de credit ca factură de storno?

Răspuns:

Da. Nota de credit se poate asimila unei facturi de stornare, cu mențiunea că se întocmește strict utilizând valori pozitive.

Întrebarea nr. 13:

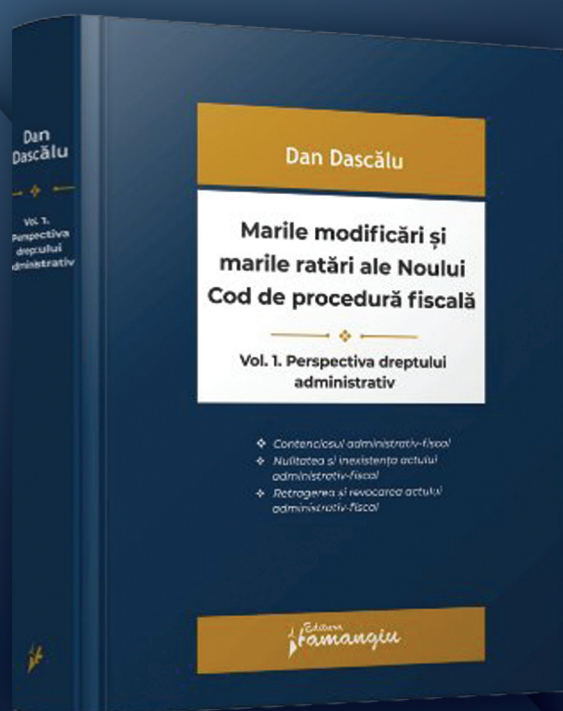
Factura de servicii suportate de către Casa de Sănătate se trimite în e-Factura (servicii medicale)?

Răspuns:

Da, factura de servicii medicale suportate de către Casa de Sănătate se transmite în sistemul RO e-Factura, în conformitate cu prevederile art. LIX alin. (2) din Legea nr. 296 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, cu modificările și completările ulterioare.

DAN DASCĂLU

Marile modificări și marile ratări ale Noului Cod de procedură fiscală (vol. 1)



„(...) ori de câte ori un răspuns la o problemă practică este dificil sau imposibil de dat pentru că legea nu oferă suficiente elemente de ghidare în conținutul său, trebuie să avem posibilitatea de a ne întoarce la concepte juridice și principii generale, iar cum în materia fiscală (...) asemenea elemente sunt rareori abordate la nivel de detaliu, în special prin raportare la doctrina aferentă sursei legislative a legii fiscale generale române (...), am considerat necesară și, sperăm, utilă o prezentare detaliată a acestora.”

„Finalmente, față de crezul exprimat în toate lucrările și luările publice de poziție asupra acestor subiecte, trebuie să le mulțumim și de această dată anticipat celor care, citind (și) această lucrare, vor formula comentarii și observații argumentate la adresa sa, întrucât doar prin dialog și dezbateri tehnice permanente poate să progreseze domeniul în care activăm, o năzuință care ar trebui să profite tuturor celor care, într-un fel sau altul, sunt implicați în acest domeniu (contribuabili, profesioniști ai dreptului sau ai economiei, în exercițiu ori în devenire etc.). Din aceste motive, putem spune că această lucrare se adresează tuturor acelor care (încă mai) cred că înainte de a scrie – nu doar cărți, articole, prezentări pentru conferințe sau cursuri academice, ci și diferite cereri în procedurile administrative și judiciare, articole de legi și propuneri legislative, hotărâri judecătorești ale oricărei instanțe din România chemate să dezlege probleme de drept fiscal național sau european, inclusiv din perspectiva respectării Constituției etc. – este esențial să citești (având în vedere aici nu doar textele legii, ci și materialele doctrinare din România și, după caz, din străinătate) pentru a putea înțelege și comunica în mod adecvat în limbajul juridic.”

Dr. Dan Dascălu



Abonamente și comenzi prin **www.ujmag.ro** sau la:
Tel: 021.312.22.21 | Fax: 021.317.03.30 | Mobil: 0733.673.555

