

**DIN CUPRINS:**

Împrumuturi între societăți afiliate

pag. 5

Regimul fiscal al prestărilor de servicii electronice

pag. 7

Bunuri degradate calitativ –  
Tratamentul impozitului pe profit și al TVA

pag. 8

Retur mărfuri exportate –  
Tratament contabil și fiscal

pag. 9

Sume suplimentare stabilite  
de inspecția fiscală –  
Anulare obligații accesorii

pag. 11

# Monitorul Contabil



100% siguranță legislativă și maximă economie de bani

## Noile reguli privind scutirea de TVA în cazul exporturilor, serviciilor aferente, precum și al livrărilor intracomunitare de bunuri

**Opinia  
specialistului!**

Așteptate cu mult interes încă de la adopta-

rea la sfârșitul anului 2018 a Regulamentului U.E. nr. 1.912/2018 privind scutiile de TVA aferente operațiunilor intracomunitare, noile instrucțiuni privind documentația necesară justificării scutirii de taxă sunt, în sfârșit, emise de către Ministerul Finanțelor Publice.

Scopul acestora este de a transpune în legislația noastră fiscală prevederile respectivelui regulament, știut fiind faptul că regulamentele U.E. sunt obligatorii pentru fiecare stat membru.

Noile instrucțiuni privind scutirea de TVA sunt cuprinse în O.M.F.P. nr. 2.148/2020 privind modificarea și completarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a)-i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 103/2016.

Actul normativ a fost publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 628 din 17 iulie 2020.

Care sunt principalele modificări aduse O.M.F.P. nr. 103/2016?

1. Redefinește exportatorul, în sensul TVA, ca fiind furnizorul care realizează livrările de

continuare în pagina 2 →

**30 septembrie 2020****– termenul de depunere a raportărilor contabile –**

Mă număr printre cei care sperau ca Ministerul Finanțelor Publice să renunțe la raportările contabile semestriale, după părerea mea, inutile în cazul societăților mici.



Speram ca măcar plafonul cifrei de afaceri în funcție de care se stabilește obligația de raportare să fie majorat, dar nici acest lucru nu s-a întâmplat, astfel că societățile care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri mai mare de 220.000 lei sunt obligate să depună și în acest an astfel de raportări.

Noutatea constă în faptul că prin O.M.F.P. nr. 2.206/2020 a fost prelungit termenul de depunere pentru anul 2020, până la data de 30 septembrie.

Ordinul aduce și câteva reglementări contabile noi, în sensul în care, în scopul determinării cheltuielilor cu amortizarea, costul imobilizărilor corporale la data schimbării de politică contabilă este valoarea rămasă în urma ajustărilor.

Pe perioada neutilizării activului, amortizarea nu este nici întreruptă, nici diminuată în funcție de utilizarea redusă a acestuia, cu excepția cazului în care activul este complet amortizat.

În fine, pentru societățile care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, sunt prevăzute noi conturi în Planul de conturi aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016.

Programul de asistență este pus la dispoziția entităților gratuit de unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice sau poate fi descărcat de pe portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, de la adresa [www.anaf.ro](http://www.anaf.ro).

Entitățile care nu au desfășurat activitate de la data înființării până la 30 iunie 2020, cele care în tot semestrul I al anului 2020 s-au aflat în inactivitate temporară, cele înființate în cursul anului 2020, precum și persoanele juridice care se află în curs de lichidare, potrivit legii, nu întocmesc raportări contabile la 30 iunie 2020.

Nu trebuie neglijate sancțiunile contravenționale aplicate pentru nedepunerea în termen a raportărilor contabile, care pot ajunge până la 4.500 lei și nici cele pentru nerespectarea prevederilor legale privind întocmirea și semnarea acestor raportări, care pot ajunge până la 3.000 lei.

nație și care cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor, identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului.

Organele fiscale pot respinge justificarea transportului efectuată în conformitate cu prevederile de mai sus, în situația în care au suficiente elemente pentru a demonstra că bunurile nu au fost transportate din România în alt stat membru.

### ATENȚIE!



**O declarație recapitulativă incorect întocmită poate duce la anularea scutirii de TVA.**

Scutirea de TVA în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la art. 325 alin. (1) din Codul fiscal de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, cu excepția cazului în care furnizorul poate jus-

tifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente.

În acest sens, se consideră că furnizorul justifică corespunzător deficiența dacă aceasta este remediată ulterior, dar nu mai târziu de finalizarea inspecției fiscale.

Se poate considera că deficiența a fost remediată în situații precum:

- furnizorul nu a inclus livrarea intracomunitară în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a intervenit exigibilitatea taxei, dar a inclus-o în declarația recapitulativă aferentă unei perioade ulterioare sau în cadrul unei declarații rectificative pentru perioada respectivă;
- furnizorul a inclus livrarea intracomunitară în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a intervenit exigibilitatea taxei, dar a greșit neintenționat una sau mai multe informații referitoare la livrarea respectivă, cum ar fi valoarea acesteia, tipul operațiunii, denumirea clientului și a efectuat corecția în cadrul unei declarații rectificative pentru perioada respectivă.

## Împrumuturi între societăți afiliate Tratament fiscal

### Cazuri practice

Există, în continuare, dificultăți în abordarea fiscală a împrumuturilor între persoane afiliate, prin prisma dobânzii care trebuie practică în astfel de tranzacții.

Se pot derula asemenea operațiuni fără să se perceapă dobânzi?

Răspunsul este că, având în vedere prevederile Codului fiscal potrivit cărora tranzacțiile între persoane afiliate se desfășoară conform principiului valorii de piață, dobânda este imperios necesară a fi prevăzută în contractele de împrumut și, în plus, trebuie să fie stabilită la nivelul dobânzilor practicate pe piață.

Mai precis, dobânda percepută trebuie să reflecte dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile.

**Spetă:** Sunt șase SRL-uri, care au același asociat, dar au contabilitate distinctă. La O.R.C. s-a comunicat codul CAEN pentru ca aceste firme să se poată împrumuta între ele.

În AGA s-a hotărât să nu se calculeze dobânzi pentru împrumuturile efectuate între ele. Cum trebuie procedat legal? În situația în care se fac împrumuturi între cele șase SRL-uri, este obligatoriu să se calculeze dobânzi? Care este temeiul legal?

**Soluție fiscal-contabilă:** Potrivit art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.

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

Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

## Retur mărfuri exportate – Tratament contabil și fiscal

În studiul de caz de mai jos vă vom prezenta tratamentul contabil al returului de mărfuri neconforme calitativ, ulterior unui export efectuat din România în Republica Moldova.

De reținut este faptul că în cazul mărfurilor returnate de clienți în același exercițiu financiar în care a avut loc operațiunea de vânzare, se corectează conturile de clienți, mărfuri, precum și cele corespunzătoare de venituri și cheltuieli, iar în cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exercițiul financiar precedent, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul „Clienți – facturi de întocmit”, respectiv contul „Furnizori – facturi nesosite”, și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.

De asemenea, în cazul returului de mărfuri, se va ajusta taxa pe valoarea adăugată cuprinsă în factura inițială.

**Spetă:** Firma din România a exportat în luna iunie 2020 produse în Republica Moldova. O cantitate au fost considerate de client neconforme calitativ. În luna iulie 2020 s-a făcut returul cantității neconforme.

Clientul din Moldova a emis o factură de retur în baza căreia s-a întocmit DVI în vamă. În valoarea statistică pe DVI a fost inclusă și valoarea facturii de transport (transport facturat cu aplicarea cotei de 19% TVA de un transportator român).

Menționez că, pentru solicitarea făcută, ulterior s-a beneficiat de scutire de la plata TVA și a taxelor vamale de import, având în vedere prevederile legale privind returul mărfii exportate. S-a emis un credit note pentru returul de marfă neconformă.

Este corect raționamentul de înregistrare a operațiunilor de mai jos?

- înregistrarea în jurnalul de cumpărări și în D300 la rubrica „operațiuni scutite”, a valorii statistice de pe DVI (valoare ce conține și valoarea facturii de transport) – aici nu ar trebui să fie vreo înregistrare contabilă?
- înregistrarea intrării în gestiune a returului de produse neconforme la valoarea costului de producție (345 = 711);
- înregistrarea în jurnalul de vânzări și în D300 a credit note – utilizând cursul de schimb de la data exportului (411 = 701 în roșu);
- declararea în D394 a facturii de transport aferent importului de marfă neconformă (factura este cu TVA, dar a fost inclusă și în valoarea statistică – declarată la operațiuni scutite).

De ce alte observații trebuie să se țină cont în această situație?

**Soluție fiscal-contabilă:** Referitor la înregistrarea produselor finite returnate, înregistrarea contabilă s-a efectuat corect conform prevederilor pct. 330 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate

„330. – (1) În cazul mărfurilor returnate de clienți în același exercițiu financiar în care a avut loc operațiunea de vânzare, se corectează conturile 411 „Clienți”, 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și 371 „Mărfuri”.

În cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exercițiul financiar precedent, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”, respectiv contul 408 „Furnizori – facturi nesosite”, și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.

Tratamentul TVA în aceste situații este cel prevăzut de legislația în domeniu.

(2) Prevederile alin. (1) se aplică și în cazul returului de produse finite vândute, corectându-se conturile corespunzătoare, respectiv 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”, 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” și 345 „Produse finite”.

Fiind vorba despre un retur, dacă programul informatic vă permite, recomand înregistrarea contabilă în negru 7015 = 411, deoarece înregistrarea contabilă în roșu se efectuează când are loc stornarea facturii emise inițial pentru o livrare de produs finit.

Concomitent, se efectuează și reîntregirea stocului cu produsele finite cu produsele returnate de client.

În acest caz, se efectuează înregistrarea contabilă 345 = 711 în negru, cu recomandarea deschiderii unui cont analitic distinct 345 pentru produse finite returnate, deoarece este posibil ca acestea să fie remediate, caz în care costul acestora trebuie majorat cu valoarea reparațiilor.

Având în vedere faptul că prin înregistrarea contabilă 7015 = 411 se diminuează obligația de plată a clientului față de furnizorul din România, consider că nu mai trebuie acordată o reducere comercială pentru produsele finite defecte.

În situația prezentată aveți obligația să emiteți o factură în roșu deoarece operațiunea se încadrează în prevederile

## Servicii de transport aferente exportului de bunuri prestate

Referitor la transporturi aferente exporturilor, date fiind ultimele modificări legislative în materie de TVA, pentru întocmirea facturilor și pentru declararea corectă a operațiunilor, trebuie analizate documentele necesare justificării scutirii de TVA și a contractelor încheiate.

Potrivit art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, sunt scutite de TVA prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 292, legate direct de exportul de bunuri.

Potrivit art. 4 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de TVA aprobate prin Ordinul nr. 103/2016 actualizat, scutirea de taxă prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifică de prestator **în măsura în care locul prestării serviciilor este considerat a fi în România**, în conformitate cu prevederile art. 278 din Codul fiscal, și dacă aceasta ar fi fost persoana obligată la plata taxei conform art. 307 alin. (1) din Codul fiscal, în cazul în care nu se aplică o scutire de taxă.

Astfel, numai în măsura în care serviciile de transport au locul în România, respectiv în situația în care beneficiarul este o altă persoană impozabilă din România, scutirea de TVA se justifică de furnizor.

**Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:**

- factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport, dacă acesta conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal;
- contractul încheiat cu beneficiarul, **care poate fi exportatorul sau destinatarul bunurilor**; (modificare introdusă prin Ordinul nr. 2.148/2020)
- documentele specifice de transport prevăzute la alin. (4), în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente;
- documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate.

Serviciile de transport facturate în regim de scutire, în baza prevederilor art. 294 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, se înscriu la rândul 14 în decontul de TVA, formularul 300.

### DE REȚINUT!



În cazul în care beneficiarul serviciilor de transport este o societate nerezidentă, nu este necesară justificarea scu-

tirii de taxă deoarece serviciul este neimpozabil în România, conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

Conform pct. 105 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul art. 325 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, în cazul prestărilor de servicii prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal efectuate în beneficiul unor persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate, **prestatorul raportează în declarația recapitulativă numai serviciile care nu beneficiază de scutire de taxă în statul membru în care acestea sunt impozabile.**

În acest scop, **se consideră că operațiunea este scutită de taxă în statul membru în care este impozabilă dacă respectiva operațiune ar fi scutită de taxă în România.**

În situația în care în România nu este aplicabilă o scutire de taxă, prestatorul este exonerat de obligația de a declara în declarația recapitulativă respectivul serviciu **dacă primește o confirmare oficială din partea autorității fiscale din statul membru în care operațiunea este impozabilă**, din care să rezulte că în statul membru respectiv se aplică o scutire de taxă.

### DE REȚINUT!



În baza acestei prevederi, deși operațiunea reprezintă o prestare intracomunitară de servicii, prestatorul nu va fi obligat să înscrie această operațiune în declarația recapitulativă, formularul 390, fiind scutită de taxă în statul beneficiarului.

### ATENȚIE!



În situația în care prestatorul nu are încheiat contract cu exportatorul, nu se aplică scutirea de TVA. Pe cale de consecință, serviciile sunt impozabile astfel: ● în România, dacă beneficiarul serviciilor este o altă persoană din România, caz în care factura se întocmește cu TVA; ● impozabil în statul beneficiarului, caz în care factura se întocmește cu taxare inversă.

Serviciile de transport pentru care nu se aplică scutire de TVA nu se mai declară la rândurile specifice serviciilor scutite de TVA, ci la rândurile specifice serviciilor intracomunitare taxabile, respectiv la rândul 3, cu preluare la rândul 3.1 pentru serviciile prestate către companii din U.E., precum și în formularul 390.

