

## DIN CUPRINS:

Emitere bon fiscal  
și factură. Comerț  
cu amănuntul

pag. 5

Producție obiecte de  
inventar. Monografie  
contabilă

pag. 6

Livrare de bunuri în  
Republica Moldova  
pentru un client din  
Belgia

pag. 7

Operațiuni  
triunghiulare. Livrare  
intracomunitară sau  
livrare locală

pag. 8

Facturare servicii  
transport

pag. 10

# Monitorul Contabil



100% siguranță legislativă și maximă economie de bani

## Tratamentul TVA în cazul serviciilor de transport

Opinia  
specialistului!

Cadrul general pentru organizarea și efectuarea transporturilor rutiere de mărfuri și persoane pe teritoriul României, precum și a activităților conexe acestora, în condiții de siguranță și calitate, cu respectarea principiilor

liberei concurențe, garantarea accesului liber și nediscriminatoriu la piața transportului rutier, protecția mediului înconjurător, a drepturilor și intereselor legitime ale persoanelor fizice și juridice și pentru satisfacerea necesităților economiei naționale și a nevoilor de apărare ale țării îl constituie dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 27/2011 privind transporturile rutiere, cu modificările și completările ulterioare.

Transportul public local efectuat în interiorul unei localități, precum și serviciul public de transport persoane, se reglementează prin legi speciale.

Transportul rutier presupune potrivit O.G. nr. 27/2011, deplasarea persoanelor sau a mărfurilor cu un autovehicul ori cu un ansamblu de vehicule rutiere, pe un drum deschis circulației publice, chiar dacă vehiculele respective sunt, pe o anumită porțiune a parcursului, transportate la rândul lor pe/sau de alte vehicule ori dacă autovehiculele se deplasează fără încărcătură. Operațiunile de încărcare/ descărcare și de întocmire/distribuire a documentelor însoțitoare ale transportului, realizate sau supravegheate de către conducătorul autovehiculului ori al ansamblului de vehicule rutiere, sunt parte integrantă din transportul rutier.

Ocupația de **operator de transport rutier de mărfuri** este definită ca fiind activitatea oricărei întreprinderi care efectuează, cu ajutorul fie al unor autovehicule, fie al unei combinații de vehicule, transportul de marfă contra cost în numele unui terț.

continuare în pagina 2 →

### Modificări importante în Legea zilierilor

Întrucât există un vid legislativ în domeniul muncii ocazionale și în scopul reducerii activităților fără forme legale, a fost adoptată O.U.G. nr. 26/2019 care modifică substanțial Legea nr. 52/2011 privind exercitarea unor activități cu caracter ocazional desfășurate de zilieri.



Până la apariția acestui act normativ, munca necalificată cu caracter ocazional se putea presta numai în agricultură, vânătoare, silvicultură, pescuit și acvacultură, astfel că au fost extinse domeniile în care pot lucra zilierii, de la activități de publicitate, interpretare artistică, restaurant, alimentație (catering) și până la activități de creștere a animalelor.

Un alt element de noutate este **Registrul electronic de evidență a zilierilor** care se va înființa la data de 20 decembrie 2019, ca singura modalitate de transmitere a datelor privind evidența zilierilor.

Pentru veniturile realizate din activitatea prestată de zilieri **se va datora contribuția de asigurări sociale de stat**, conform prevederilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conferind zilierului calitatea de asigurat în sistemul public de pensii. Calculul, plata și declararea contribuției de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat pentru veniturile realizate din activitatea realizată de zilieri sunt în sarcina beneficiarului.

Activitatea desfășurată de zilier nu îi conferă acestuia calitatea de asigurat în sistemul public de sănătate. Acesta se poate însă asigura opțional în sistemul public de sănătate potrivit prevederilor art. 180 din Codul fiscal.

Ce trebuie să remarcăm este faptul că introducerea obligației reținerii și plății contribuției de asigurări sociale va determina asigurarea acestor persoane în sistemul public de pensii, lucru benefic pentru zilieri, însă pentru a ajunge la aceeași indemnizație netă, angajatorii vor fi obligați să mărească veniturile brute acordate, ceea ce poate conduce la o reducere a numărului de zilieri la care apelează.

## Comerț online prin Amazon SUA. Tratament contabil și fiscal

Cazuri practice

O societate înființată în România, plătitoare de TVA și micro, dorește să realizeze comerț online pe Amazon. Societatea va achiziționa marfă din China, care va fi livrată direct în SUA, în depozitele Amazon, după care se va vinde direct persoanelor fizice din SUA. Care este monografia contabilă și care sunt implicațiile fiscale?

Potrivit art. 274 lit. a) din Codul fiscal, importul de bunuri reprezintă intrarea pe teritoriul Uniunii Europene de bunuri care nu se află în liberă circulație în înțelesul art. 29 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene. Bunurile nu intră pe teritoriu european, deci nu există obligația plății TVA în România (operațiunea nu este impozabilă în România).

Nici livrarea bunurilor nu este impozabilă în România, locul livrării de bunuri fiind în afara teritoriului european.

Deci nu există implicații din punctul de vedere al TVA pentru aceste operațiuni.

**Achiziția bunurilor, în baza facturii emise de furnizorul din China:**

371	=	401
„Mărfuri”		„Furnizori”

**Vânzarea bunurilor către beneficiarul din America:**

4111	=	707
„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”

**Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute:**

607	=	371
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”

În decontul de TVA se trece achiziția la rândul 28 și livrarea la rândul 3.

### RECOMANDARE



Nu există obligația declarării operațiunilor în declarația 390, deoarece nu sunt operațiuni intracomunitare și nici în formularul 394, pentru că nu sunt operațiuni taxabile în România.

## Emitere bon fiscal și factură. Comerț cu amănuntul

O societate comercială cu activitate de comerț en-detail emite bon fiscal clientului persoană fizică, iar la cererea acestuia, după câteva zile, îi emite și factura. Cum va proceda firma în acest caz pentru a nu dubla venitul, având în vedere că societatea a contabilizat venitul în momentul vânzării mărfii? Dar dacă clientul ar fi solicitat factura în luna următoare? Care sunt înregistrările contabile?

Potrivit art. 1 alin. (1) și (2) din O.U.G. nr. 28/1999, operatorii economici care încasează, integral sau parțial, cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar, contravaloarea bunurilor livrate cu amănuntul, precum și a prestărilor de servicii efectuate direct către populație sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale.

Operatorii economici, denumiți în continuare utilizatori, au obligația să emită bonuri fiscale cu aparate de marcat electronice fiscale și să le înmâneze clienților. La solicitarea clienților, utilizatorii vor elibera acestora și factura.

Deși nu s-a prevăzut un termen pentru eliberarea facturii, va trebui să se respecte termenele de emiteră a facturii în general (prevăzute la art. 319 din Codul fiscal).

Potrivit art. 319 alin. (10) lit. a) din Codul fiscal, cu excepția cazului în care beneficiarul solicită factura, persoana impozabilă este scutită de obligația emiterii facturii pentru livrările de bunuri prin magazinele de comerț cu amănuntul și prestările de servicii către populație, pentru care este obligatorie emiteră de bonuri fiscale, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicate, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art. 319 alin. (17) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri, prestări separate de servicii, către același client, în următoarele condiții:

a) să se refere la operațiuni pentru care a luat naștere faptul generator de taxă sau pentru care au fost încasate avansuri într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;

b) unul dintre următoarele documente:

1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau 2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire.

Pentru acele operațiuni care, prin natura lor, nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în

termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

Prin urmare, factura se emite fără TVA.

### ATENȚIE!



**Aceste operațiuni nu se declară în D390, se declară doar în decontul de TVA (D300) la rândul 14 „Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite cu drept de deducere, altele decât cele de la rd. 1-3”.**

## Operațiuni triunghiulare. Livrare intracomunitară sau livrare locală

Se facturează marfă către un client din Italia care comunică codul valid de TVA din Italia, dar marfa se trimite la cererea clientului într-o altă țară UE, Franța. În declarația 390 se declară codul de TVA de Italia sau clientul din Italia trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA în Franța? În D390 se declară drept livrare intracomunitară sau drept livrare triunghiulară? În cazul în care clientul final din Franța își asigură transportul pentru bunuri (transportul nu cade în sarcina Societății din România sau Italia), această livrare, din punctul de vedere al TVA, ce tratament are? Mai este o livrare scutită sau factura emisă de către vânzătorul din România clientului din Italia va fi cu TVA? În acest caz cum își recuperează clientul din Italia TVA plătită în România?

În prima situație, România este primul stat membru în cadrul operațiunii triunghiulare, pe relația furnizor din România, cumpărător-revânzător din Italia și beneficiar din Franța, marfa circulând direct din România în Franța. În cadrul acestei operațiuni, furnizorul român va declara livrarea ca o livrare intracomunitară obișnuită, pe baza codului de TVA al partenerului din Italia, și nu ca o livrare triunghiulară, deoarece doar cumpărătorul-revânzător este cel care nu declară achiziția intracomunitară și declară livrarea ca livrare triunghiulară în cel de-al doilea stat membru (în acest caz, partenerul italian – a se vedea pct. 3 alin. (14) din Normele metodologice date în aplicarea art. 268 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal).

### RECOMANDARE



**În această situație, după cum reiese din prevederile pct. 3 alin. (13) din norme, relația de transport al bunurilor trebuie să existe între furnizor și cumpărătorul-revânzător,**

**oricare dintre aceștia putând fi responsabil pentru transportul bunurilor, în conformitate cu condițiile Incoterms sau în conformitate cu prevederile contractuale. Dacă transportul este realizat de beneficiarul livrării ulterioare, nu sunt aplicabile măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare.**

În cazul în care transportul nu este pe relația furnizorul român-partenerul italian, marfa fiind pusă la dispoziția acestuia în România, furnizorul din România va efectua o livrare locală supusă TVA către cumpărătorul-revânzător din Italia, care va trebui să se înregistreze în scopuri de TVA în România potrivit art. 316 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal întrucât va efectua mai apoi o livrare intracomunitară către beneficiarul final din Franța, în lipsa posibilității aplicării măsurilor de simplificare pentru operațiuni triunghiulare.

Este de reținut în acest caz și decizia CJUE din cauza C-386/19 Toridas UAB conform căreia, dacă transferul dreptului de a dispune de marfă de către clientul final din Franța a avut loc înaintea inițierii transportului intracomunitar, așa cum ar reieși din a doua situație prezentată, furnizorul din România va trebui să colecteze TVA pentru livrarea locală realizată către partenerul cumpărător-revânzător din Italia.

Partenerul italian nu-și va putea recupera TVA de la autoritățile fiscale române în temeiul Directivei 2008/9/CE, transpusă la art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și pct. 72 din Normele metodologice de aplicare deoarece nu îndeplinește condiția cumulativă de la pct. 72 alin. (1) lit. b) din Norme, fiind obligat să se înregistreze în scopuri de TVA în România prin efectuarea livrării intracomunitare către beneficiarul final din Franța.

## Tranzacții între entități afiliate

Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, definesc entitățile afiliate ca fiind două sau mai multe entități din cadrul unui grup.

Din punct de vedere fiscal, entitățile afiliate sunt definite la punctul 26 al art. 7 din Legea nr. 227/2015.

O persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- ✓ o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;
- ✓ o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoană juridică;
- ✓ o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;
- ✓ o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer.

Conform principiului valorii de piață, atunci când condițiile stabilite sau impuse în relațiile comerciale sau finan-

**Sfaturi utile pentru un contabil de succes**

ciare între două persoane afiliate diferă de acelea care ar fi existat între persoane independente, orice profituri care în absența condițiilor respective ar fi fost realizate de una dintre persoane, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile acelei persoane și impozitate corespunzător.

### ATENȚIE!



La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.

În situația în care aceste prevederi nu sunt respectate, tranzacția ar putea fi considerată fără scop economic și, pe cale de consecință, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare tranzacția, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma acesteia pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

Pentru deprecierea creanțelor față de persoanele afiliate, contribuabilii pot constitui provizioane, însă acestea nu pot fi deductibile fiscal.

### ATENȚIE!



Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare nu aplică sistemul respectiv pentru livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată.

**Ați întocmit procedurile contabile conform O.U.G. nr. 114/2018?  
Vă oferim 28 de modele de proceduri gata redactate, conform modificărilor de ultimă oră:  
<https://procedurisocietati.contabilul.ro/>**

