

Fiscul nu crede în lacrimi, nici în faptele bune !



**Publicație absolut necesară celor ce
activează în domeniul financiar contabil**

Prietenii Fiscalității

**Revistă electronică de excelență în
fiscalitate**

➤ **Nr. 1 / 1 Decembrie 2013**

ISSN 2344 – 5939

ISSN–L 2344 – 5939

**Adresă: Str. Aleea Posada, nr. 8, bl. 31, sc. 2, et. 1, ap. 19,
cod poștal 051414, Sector 5, București**

Tel: 021.776.90.18 ; 0765.216.760 ; 0723.530.139

www.taxare.ro

Revistă săptămânală transmisă electronic în fiecare luni.

Cuprins

- I. Ultimele noutăți în domeniul fiscal. Acte normative din domeniul economic publicate în săptămâna anterioară
- II. Praxis actual în calculul de taxe
 - Calcul corect grad de îndatorare
 - Cheltuieli de protocol. Cât de corectă este formula de calcul următoare? Total venituri – Total Cheltuieli + Cheltuiala cu impozitul pe profit + Cheltuiala de protocol = Bază de calcul cheltuieli de protocol
- III. Excelență în fiscalitate. Spete numai pentru specialiști
 - Simulare calcul impozit forfetar pentru un restaurant situat într-o zonă centrală din București
 - Achiziție băuturi alcoolice dintr-un alt stat membru, autorizație necesară pentru accize
- IV. Elemente de impozitare și conducerea contabilității
 - Deductibilitatea limitată a dobânzilor plătite la împrumuturi primite de la societăți afiliate rezidente în Marea Britanie și Franța, impozitarea dobânzii plătită sau capitalizată
 - Achiziții intracomunitare de bunuri efectuate de o persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA
- V. Subiecte de interes actual din domeniul fiscal și financiar contabil
 - Ce taxe se refacturează în regim de scutire de TVA – tratamentul corect pentru taxa de radiodifuziune, taxa turistică de stațiune, taxa de cinematografie
- VI. Echipa redacției. Cum mă abonez? Prețuri abonamente.

Capitolul I – Noi modificări legislative în domeniul financiar contabil

❖ Săptămâna trecută au fost publicate următoarele acte normative:

- [OUG nr. 102 din 14 Noiembrie 2013 publicată în Monitorul Oficial nr. 0703 din 15 noiembrie 2013 - Ordonanță de urgență pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale](#)
- [Ordin ANAF nr. 3494 din 11 Noiembrie 2013 publicat în Monitorul Oficial nr. 0695 din 13 noiembrie 2013 - Ordin privind aprobarea modelului și conținutului formularului tipizat „Proces-verbal de constatare și sancționare a contravențiilor”, cod A.N.A.F. 14.13.22.99/7, destinat utilizării în activitatea de control a inspectorilor antifraudă din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală](#)
- [Ordin INS nr. 931 din 30 Octombrie 2013 publicat în Monitorul Oficial nr. 0692 din 13 noiembrie 2013 - Ordin privind modificarea și completarea Clasificării ocupațiilor din România - nivel de ocupație \(șase caractere\), aprobată prin Ordinul ministrului muncii, familiei și protecției sociale și al președintelui Institutului Național de Statistică nr. 1.832/856/2011](#)

❖ Să parcurgem noutățile fiscale!

I. OUG nr. 102/2013 aduce modificări foarte importante Codului fiscal, ce intră în vigoare la data de 01 ianuarie 2014. Această ordonanță majorează semnificativ impozitarea aplicată contribuabililor, dar aduce și câteva implicații fiscale de interpretare. Majorarea accizelor la combustibili:

- ✓ pentru benzina cu plumb, acciza se majorează la 637,91 euro / tonă, de la 547 euro / tonă. Procent majorare = 16,6%.
- ✓ acciza la benzina fără plumb se majorează la 557,91 euro / tonă de la 467 euro / tonă. Procent majorare = 19,4%.
- ✓ pentru motorină, acciza se majorează la 473,85 euro / tonă de la 391 euro / tonă. Procent majorare = 21,2%.

➤ Desigur, toate celelalte accize aplicate la alte produse se vor majora, datorită schimbării modului de calcul a cursului de schimb.

➤ După cum se cunoaște, accizele se calculează la cursul de schimb din prima zi a lunii Octombrie din anul precedent, publicat în Jurnalul Oficial al Comunității Europene.

II. Noutatea este că dacă acest curs este mai mic în anul curent decât cel existent în anul anterior, atunci acesta din urmă se actualizează cu rata inflației, calculată la luna septembrie. 

➤ Pentru anul 2014, ordonanța a stabilit un indice de creștere a prețurilor de 104,77%, calculat la luna septembrie 2013 față de septembrie 2012. În anul 2013 cursul de schimb pentru accize este de 4,5223 lei/Eur. În anul 2014 cursul valabil publicat în Jurnal este de 4,4485 lei/Eur.

➤ Cursul de schimb pentru accize în anul 2014 este 4,5223 (curs octombrie 2012) x 1,0477 (inflație septembrie 2013) = **4,7380 lei/Eur.**

III. Impozitul pe clădiri datorat la bugetul de stat. Altul decât cel datorat la primărie. Din 2014 se introduce un nou impozit, și anume impozitul pe construcții în procent de 1,5% din valoarea contabilă brută a acestor construcții.

- Impozitul se aplică la toate construcțiile regăsite în grupa 1 din catalogul mijloacelor fixe, aprobat prin HG nr. 2139/2004, și nu se datorează pentru construcții pentru care se datorează deja impozit la bugetul local, conform prevederilor existente. 
- Impozitul pe construcții se achită în două rate egale, în datele de 25 mai și respectiv 25 septembrie. Acest impozit se datorează bugetului de stat și este în administrarea ANAF. Ordonanța stabilește ca în termen de 30 de zile de la intrarea în vigoare, să se adopte prin ordin ANAF formularul declarației.

IV. Nivelul redevențelor în 2014.

- Se majorează redevențele miniere prevăzute la art. 45 din Legea minelor nr. 85/2003, dintre care amintim:
 - ✓ o cotă procentuală de 5% din valoarea producției miniere pentru cărbuni, minereuri feroase, neferoase, de aluminiu și roci aluminifere, de metale nobile, radioactive, pământuri rare și disperse, pietre prețioase și semiprețioase, produse reziduale miniere, roci bituminoase, ape minerale terapeutice, ape termominerale, ape geotermale și gazele care le însoțesc, gaze necombustibile, nămoluri și turbe terapeutice;
 - ✓ o cotă de 4% pentru cărbuni;
 - ✓ o cotă de 6% pentru metalele nobile.
- În esență, toate redevențele miniere s-au majorat cu 25%. 
- În termen de 90 de zile de la intrarea în vigoare a ordonanței, titularii licențelor/permiselor de exploatare împreună cu autoritățile

competente vor încheia acte adiționale la contractele existente, pentru stabilirea redevențelor conform noilor prevederi legislative.

V. Implicațiile fiscale și noile prevederi privind taxarea sunt:

1. contribuabilii ce sunt declarați inactivi, nu beneficiază de deducerea TVA pentru achizițiile destinate vânzărilor, pe perioada cât dețin un cod invalid de TVA, chiar dacă au obligația colectării TVA la livrările de bunuri/prestările de servicii. 

➤ La data la care societatea își reactivează codul de TVA, societatea își poate ajusta TVA în favoarea sa, pentru bunurile și serviciile neconsumate, aflate în patrimoniu la data reactivării codului de TVA.

➤ **Ordonanța enumeră mai exact** categoriile de bunuri și servicii pentru care societatea își poate ajusta TVA în favoarea sa, respectiv:

- ✓ stocuri și servicii neconsumate, constatate prin inventariere;
- ✓ active corporale fixe în curs de execuție;
- ✓ bunuri de capital și alte bunuri decât cele de capital, pentru care nu expirat perioada de ajustare a TVA.

➤ Ajustarea TVA se efectuează în primul decont depus sau într-un decont ulterior.

2. pentru contribuabilii ce au optat pentru un exercițiu financiar contabil altul decât anul calendaristic, se poate opta ca și exercițiul fiscal (anul fiscal) să fie diferit de anul calendaristic. 

3. dividendele încasate de la o persoană juridică română sau străină, sunt scutite de impozit pe profit în România, dacă persoana juridică română deține mai mult de 10% din capitalul social al plătitorului de dividende, pentru o perioadă neîntreruptă de 1 an, și există o convenție de evitare a dublei impunerii între România și statul unde este rezident plătitorul de dividend. Există o prevedere

similară și anterior, s-a redus termenul de deținere la perioada de 1 an.

4. se extind veniturile neimpozabile la calculul impozitului pe profit, la veniturile din vânzări de titluri de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină. Sunt scutite astfel de impozit pe profit și veniturile din lichidarea unei persoane juridice române sau străine. 

➤ Scutirea se aplică dacă societatea din România deține mai mult de 10% din capitalul social al societății care se lichidează sau se vinde, pe o perioadă **neîntreruptă de 1 an** și există **convenție de evitare a dublei impunerii** între România și statul de rezidență al societății străine.

5. cheltuielile cu sponsorizarea, mecenatul sau bursele private sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

➤ Aceste sume reduc impozitului pe profit în procentul de 3 la mie din cifra de afaceri, fără a depăși 20% din impozitul pe profit datorat. 

➤ **Noutatea constă** în faptul că dacă nu sunt scăzute aceste sume din impozitul pe profit în anul curent, acestea se pot reporta în următorii **7 ani consecutivi**.

6. dividendele plătite unei alte persoane juridice române sunt scutite de impozit pe dividend, când beneficiarul dividendului deține minim 10% din capitalul social al plătitorului de dividend, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, calculat la data plății dividendului.

7. pensiile facultative în sumă de până la 400 euro / an, diminuează baza de calcul a impozitului pe venitul din salarii, numai în locul unde contribuabilul **are funcția de bază**.

VI. Despre microîntreprinderi în anul 2014. Ce se păstrează și ce este nou?

1. Se păstrează plafonul anual de venituri impozabile în sumă de 65.000 euro. O microîntreprindere poate realiza venituri din consultanță și management în procent de până la 20% din total venituri.

➤ Dacă o microîntreprindere depășește plafonul de venituri sau procentul de venituri din consultanță și management, în acest caz va plăti impozit pe profit cumulat de la începutul exercițiului financiar.

2. Veniturile neimpozabile de la microîntreprinderi se extind și pentru:

- ✓ veniturile din diferențe de curs valutar; 
- ✓ valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.

➤ Sunt supuse impozitului pe venitul microîntreprinderii și următoarele:

- ✓ reduceri comerciale primite ulterior facturării;
- ✓ diferența favorabilă calculată în trimestrul al IV-lea între veniturile din diferențe de curs valutar și cheltuielile cu diferențe de curs valutar. 

VII. Cu privire la impozitul pe venitul realizat de nerezidenți în România, sunt scutite la impozitare în România:

1. Dividendele plătite unei societăți rezidente într-un alt stat membru al Comunității, când societatea din celălalt stat deține mai mult de 10% din capitalul social al societății din România, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, calculată la data plății dividendului.

➤ Scutirea se poate acorda dacă ambele societăți sunt plătitoare de impozit pe profit. Ordonanța aduce ca noutate reducerea

termenului de deținere de la 2 ani la 1 an și obligația societății din România de a fi plătitoare de impozit pe profit.

2. dobânzile și redevențele plătite către nerezidenți, conform cap. 4 din Titlul V din Codul fiscal. Acestea sunt redevențele și dobânzile plătite la întreprinderi asociate.

➤ Modificarea constă într-o reformulare a prevederilor existente cu trimiterea la capitolul de întreprinderi asociate.

VIII. Din punctul de vedere al TVA, refacturările de asigurări efectuate de societățile de leasing, respectiv sumele încasate în contul unui client sunt scutite de TVA. 

➤ Baza impozabilă a TVA se reduce ca urmare a desființării contractului sau în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețul bunurilor livrate/serviciilor.

➤ Se reduce, de asemenea, baza impozabilă a TVA ca urmare a desființării totale sau parțiale a contractului, fie prin acordul scris al părților, fie printr-un arbitraj, fie ca urmare a deciziei instanței judecătorești.

➤ Nu se ajustează TVA pentru bunurile furate, distruse sau pierdute, justificate în mod corespunzător. Pentru bunurile furate, actele doveditoare pot fi emise de organele judiciare.

➤ Modificarea intervenită constă în faptul că nu mai este necesară decizia instanței de judecată care să ateste furtul, iar această justificare pentru bunurile furate emisă de organul judiciar se aplică și pentru bunurile de capital. 

IX. Deși Ordinul ANAF nr. 3494/2013 nu se încadrează în categoria celor foarte importante, îl avem în vedere deoarece adoptă formularul „Proces verbal contravenții”.

➤ Acest formular este unul tipizat ce corespunde OG nr. 2/2001 privind regimul contravențiilor.

X. Ordinul INS nr. 931/2013 modifică activitățile înscrise în COR. Se introduc astfel un numar de noi 44 activități umane în COR.

➤ Unele activități nu sunt foarte uzuale cum ar fi arbitru sau ambulanțier, însă unele meserii sunt destul de frecvent întâlnite în practică cum ar fi auditor în managementul riscului sau consilier cadastru.

➤ Actul normativ vine și în ajutorul societăților comerciale cu mai multe meserii ce se regasesc in activitatea curentă a acestora și permite departamentelor de resurse umane o mai bună încadrare a funcțiilor în organigramele de funcționare ale acestora.

XI. Amintim câteva activități destul de des întâlnite în activitatea economică a unei societăți comerciale:

- | | |
|-------------------------------|----------------|
| ✓ șef birou analize economice | codul – 121130 |
| ✓ șef birou calitate | codul – 132112 |
| ✓ șef birou contabilitate | codul – 121129 |
| ✓ șef birou corp control | codul – 121310 |
| ✓ șef birou tehnic | codul – 132111 |
| ✓ șef birou financiar | codul – 121128 |
| ✓ șef birou import-export | codul – 132453 |
| ✓ șef birou resurse umane | codul – 121209 |
| ✓ șef serviciu plan producție | codul – 132113 |



Capitolul II: Analiză impozite din activitatea curentă

I. Calcul corect grad de îndatorare

Societatea Comercială Test de Fiscalitate SRL a contractat în data de 20 decembrie 2012 un împrumut în sumă de 30.000 lei ce se va restitui în 10 ianuarie 2014. Împrumutul este primit de la administratorul societății, nu are caracter de împrumut profesional și este supus unei dobânzi de 3%, mai mică decât rata de referință a BNR. La data de 31 decembrie 2012 capitalurile proprii ale societății au fost de 10.000 lei. La data de 31 decembrie 2013 capitalurile proprii ale societății, inclusiv profitul net al perioadei era în sumă de 9.800 lei.

Structura capitalurilor proprii este:

Nr. Crt	Denumire element de capital	Valoare 31 decembrie 2012	Valoare 31 decembrie 2013
1	Capital social	200 lei	200 lei
2	Rezerve, inclusiv rezerva legală	6.800 lei	6.800 lei
3	Rezultatul exercițiului sold cont 121	3.000 lei	2.800 lei
4	Total capitaluri proprii	10.000 lei	9.800 lei

Societatea a constituit pentru trimestrele I-III un impozit pe profit în sumă de 1.000 lei și o cheltuială cu dobândă în sumă de 900 lei.

Este această cheltuială cu dobânda deductibilă la calculul impozitului pe profit?

- Potrivit art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, cheltuiala cu dobânda pentru împrumuturile pe termen lung primite de la alte entități decât cele bancare este deductibilă dacă gradul de îndatorare este mai mic sau egal cu 3.
- Formula de calcul a gradului de îndatorare este dată de normele de aplicare pentru acest temei normativ, regăsite la pct. 67 din HG nr. 44/2004, astfel:

Capital împrumutat (începutul anului fiscal) +
Capital împrumutat (sfârșitul perioadei)

2

Gradul de îndatorare = -----

Capital propriu (începutul anului fiscal) +
Capital propriu (sfârșitul perioadei)

2

➤ Legiuitorul a enumerat elementele de capitaluri proprii la pct. 64 din HG nr. 44/2004 după cum urmează:

✓ "Capitalul propriu cuprinde capitalul social, rezervele legale, alte rezerve, profitul nedistribuit, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale. În cazul sediilor permanente, capitalul propriu cuprinde capitalul de dotare pus la dispoziție de persoana juridică străină pentru desfășurarea activității în România, potrivit documentelor de autorizare, rezervele legale, alte rezerve, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale."

➤ Având în vedere structurile elementelor de capitaluri proprii din înrebare și valoarea împrumutului, gradul de îndatorare este:
[(30.000 + 30.000)/2] / [(10.000 + 9800)/2] = 30.000/9.900 = 3,03 🗨️

➤ Astfel, conform raționamentului de mai sus, gradul de îndatorare este mai mare decât 3 iar cheltuiala cu dobânda în sumă de 900 lei este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit pentru anul 2013, urmând a fi reportată în perioada următoare.

➤ **Foarte important:** din păcate, tot acest raționament este unul greșit și este o eroare care probabil se regăsește în 95% dintre

situațiile din practică.

❖ Ce s-a omis?

➤ S-a omis prevederea de la pct. 65 lit. d) din normele de aplicare pentru art. 23 din Codul fiscal, ce stabilesc:

- ✓ "d) rezultatul exercițiului financiar luat în calcul la determinarea capitalului propriu pentru sfârșitul perioadei este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit."

➤ Practic, nu discutăm la determinarea capitalurilor proprii de la finele perioadei de profitul net ce a fost deja influențat cu impozitul pe profit pentru primele trimestre ci de profitul brut al perioadei.

➤ În exemplul nostru, rezultatul exercițiului este profitul net de 2.800 lei plus 1.000 lei impozitul pe profit constituit în primele trimestre ale anului.

➤ În acest moment, situația corectă a capitalurilor proprii este:

Nr. Crt	Denumire element de capital	Valoare 31 decembrie 2012	Valoare 31 decembrie 2013
1	Capital social	200 lei	200 lei
2	Rezerve, inclusiv rezerva legală	6.800 lei	6.800 lei
3	Rezultatul exercițiului sold cont 121	3.000 lei	3.800 lei
4	Total capitaluri proprii	10.000 lei	10.800 lei

➤ Astfel, gradul de îndatorare este:

$$[(30.000 + 30.000)/2] / [(10.000 + 10.800)/2] = 30.000/10.400 = 2,88.$$

➤ Observăm în acest caz o schimbare totală a situației fiscale a cheltuielii cu dobânda, aceasta fiind integral deductibilă. 

➤ **Notă:** pentru persoana fizică, venitul din dobândă este supus impozitului pe venit conform art. 65 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

II. Cheltuieli de protocol. Cât de corectă este formula de calcul următoare? Total venituri – Total Cheltuieli + Cheltuiala cu impozitul pe profit + Cheltuiala de protocol = Bază de calcul cheltuieli de protocol.

Societatea Praxis Fiscal SRL, plătitoare de impozit pe profit, a realizat în anul 2013 următoarele venituri și cheltuieli:

Nr. Crt	Venituri		Cheltuieli	
1	Venituri din consultanță fiscală	50.000 lei	Cheltuieli cu salarii	120.000 lei
2	Venituri din dividende de la o societate comercială română afiliată	20.000 lei	Cheltuieli cu impozitul pe profit pentru primele trimestre	10.000 lei
3	Venituri din servicii contabile	80.000 lei	Cheltuieli de protocol	10.000 lei
	Total	150.000 lei	Total	140.000 lei

Se necesită determinarea deductibilității cheltuielii de protocol și calculul final al impozitului pe profit.

A. Determinare bază de calcul cheltuieli de protocol

➤ Cheltuielile de protocol sunt deductibile în procent de 2% din baza de calcul pe care vă propunem să o determinăm împreună. Se pornește de la formula:

✓ $\text{Total venituri} - \text{Total Cheltuieli} + \text{Cheltuiala cu impozitul pe profit} + \text{Cheltuiala de protocol} = \text{Bază de calcul cheltuieli de protocol}$ 

➤ În situația din întrebare, baza de calcul a protocolului este:

✓ $150.000 - 140.000 + 10.000 + 10.000 \text{ lei} = 30.000 \text{ lei}$

✓ Chetuală de protocol deductibilă = $30.000 * 2\% = 600 \text{ lei}$

✓ Chetuală de protocol nedeductibilă = $10.000 - 600 = 9.400 \text{ lei}$

➤ **Foarte important:** nu vi se pare că exemplul este prea banal?

- Evident, raționamentul descris mai sus este unul greșit chiar dacă este aplicat de marea majoritate a celor care calculează impozitul pe profit.
- **Foarte important:** unde este eroarea? Eroarea provine din "folclorul" cu privire la formula de calcul a bazei cheltuielilor de protocol ce nu este întotdeauna conformă cu realitatea.
- Baza corectă de calcul este prezentată de normele de aplicare pentru art. 21 alin. (3) din Codul fiscal, regăsite la pct. 33 din HG nr. 44/2004, după cum urmează:
 - ✓ " Baza de calcul la care se aplică cota de 2% o reprezintă diferența dintre totalul veniturilor și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile, la care se efectuează ajustările fiscale. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile." 
- ❖ **Ce diferă?**
 - Din totalul veniturilor se vor elimina veniturile neimpozabile și cheltuielile aferente cheltuielilor neimpozabile.
 - **Notă:** veniturile din dividende sunt venituri neimpozabile la calculul impozitului pe venit conform art. 20 lit. din Codul fiscal.
 - Astfel, din baza de calcul mai sus amintită trebuie scăzute și veniturile din dividende.
 - ✓ Bază de calcul corectă pentru protocol este suma de: $30.000 - 20.000 = 10.000$ lei.
 - ✓ Cheltuieli deductibile de protocol = $10.000 * 2\% = 200$ lei
 - ✓ Cheltuieli de protocol nedeductibile = $10.000 - 200 = 9.800$ lei

B. Bază de calcul impozit pe profit

- Se va utiliza următoarea procedură:
 - ✓ Bază de calcul impozit pe profit = Total venituri – Total cheltuieli – Venituri neimpozabile + Cheltuieli nedeductibile.
- Cheltuielile nedeductibile sunt date de cheltuielile de protocol ce au depășit plafonul și de cheltuielile cu impozitul pe profit, astfel suma aferentă cheltuielilor nedeductibile este:
 $9.800 + 10.000 = 19.800$ lei.
- Astfel, baza de calcul pentru impozitul pe profit va fi:
 $150.000 - 140.000 - 20.000 + 19.800 = 9.800$ lei
- Impozit anual de plată: $9.800 * 16\% = 1.568$ lei

❖ Să ne amintim închiderea exercițiului 2013.

- Până în data de 25 februarie 2014 vor depune declarația 101 privind impozitul anual pe profit asociațiile și fundațiile fără scop patrimonial înființate conform OG nr. 26/2000 privind organizațiile fără scop patrimonial.
- Tot până în 25 februarie 2014 vor depune declarația 101 privind impozitul pe profit societățile comerciale ce realizează majoritatea veniturilor din cultura cerealelor, a plantelor tehnice și a cartofului, pomicultură și viticultură.
- Până în 25 martie 2014 vor depune declarația anuală de impozit pe profit ceilalți contribuabili, cum ar fi marea majoritate a societăților comerciale sau băncile. 

Capitolul III: Excelență în fiscalitate. Spețe numai pentru specialiști

I. Simulare calcul impozit forfetar pentru un restaurant situat într-o zonă centrală din București

➤ La simularea acestui calcul, avem în vedere procedura de calcul adoptată prin proiectul de modificare a Codului fiscal, conform căruia operatorii economici ce au codul CAEN 5610 Restaurante plătesc impozit forfetar.

➤ Impozitul forfetar pentru restaurante este condiționat de trei parametri:

- rangul localității;
- suprafața utilă a locației;
- coeficient de sezonalitate.

❖ Impozitul forfetar este dat de formula: 

Impozit anual = $k \cdot (x + y \cdot q) \cdot z$, unde:

- ✓ k - 1400, valoarea impozitului standard (lei)
- ✓ x - variabil în funcție de rangul localității
- ✓ y - variabil în funcție de suprafața utilă a locației
- ✓ z - coeficient de sezonalitate
- ✓ q - 0,8 și reprezintă coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic

➤ Presupunem un restaurant din zona centrală a Bucureștiului, cu o suprafață de 100 metri pătrați. În acest caz:

- ✓ $k = 1400$ lei paramtru dat de lege;
- ✓ $x = 16$, paramtru stabilit de Codul fiscal pentru zonă centrală București;
- ✓ $y = 10$, paramtru stablit de lege, pentru cei 100 metri pătrați;
- ✓ $z = 0,45$, corespunzător orașului București, paramtru stabilit de lege;
- ✓ $q = 0,8$, ajustare tehnică specificată de lege. 

➤ Astfel, impozitul anual pentru acest restaurant = $1400 \times (16 + 10 \times 0,8) \times 0,45 = 15.120$ lei.

II. Achiziție băuturi alcoolice dintr-un alt stat membru. Autorizație necesară pentru accize. Modul de plată pentru accize.

Societatea comercială NAPOLEON BONAPARTE SRL, persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA în România, intenționează să achiziționeze din Franța un sortiment de coniac, băutură alcoolică cu o concentrație alcoolică de 34 grade. Societatea revinde aceste bunuri către diverși clienți din România. Ce autorizații și declarații se depun din punctul de vedere al accizei?

- Considerând uzuale reglementările privind TVA și procedura achiziției intracomunitare, vom detalia acest raspuns din punctul de vedere al comerțului cu produse accizabile. 
- Conform art. 206² lit. a) din Codul fiscal, alcoolul etilic și implicit băuturile alcoolice sunt produse accizabile, pentru care legiuitorul prevede un regim special de impozitare, autorizare și comercializare.
- Achiziția intracomunitară de produse alcoolice poate fi efectuată numai de un comerciant autorizat ca **Destinatar înregistrat**, conform art. 206²⁹ din Codul fiscal.
- **Foarte important:** obținerea autorizației de destinatar înregistrat trebuie să se realizeze înainte de efectuarea achiziției intracomunitare și este documentul ce permite efectuarea actului de comerț din punct de vedere fiscal.
- Sancțiunile pentru efectuare de achiziții de produse accizabile fără deținerea autorizației de destinatar înregistrat sunt amenda de la 20.000 la 100.000 de lei, precum și confiscarea produselor accizabile sau a sumelor rezultate din vânzarea acestora. Tot sancțiune complementară obligatorie este și închiderea activității societății pe o perioadă de la 1 la 3 luni. 

❖ **Ce condiții generale trebuie să îndeplinească societatea pentru a realiza obținerea autorizației de destinatar înregistrat?**

- Principalele condiții formale sunt:
 - ✓ societatea are prevăzut comerțul cu băuturi alcoolice în obiectul de activitate;
 - ✓ societatea are înregistrat în vectorul fiscal obligația de plătitor de acciză;
 - ✓ societatea trebuie să garanteze la autorizare plata accizei estimate pentru un cuatam de 6 % pentru volumul de băuturi alcoolice ce se prevede a se achiziționa intracomunitar la nivelul unui an;
 - ✓ societatea trebuie să dețină un spațiu de depozitare notificat autorității competente și să permită controlul autorităților.
- Pentru persoanele ce vor lucra la întocmirea dosarului de obținere a autorizației, amintim că procedura de eliberare a autorizației poate să dureze până la 60 de zile de la data depunerii complete a dosarului, acesta fiind un termen legal. Procedura punctuală și toate documentele justificative necesare la obținerea autorizației sunt redată de pct. 89 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a art. 206²⁹ din Codul fiscal. 
- Exigibilitatea accizei intervine la recepția băuturilor alcoolice. Acciza se plătește până pe data de 25 a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea, dată până la care intervine și obligația declarării acestei taxe în formularul 100 declarația la bugetul de stat. 
- Anual până pe data de 30 aprilie a anului următor, se va depune decontul special de acciză – formular 120, conform art. 219 din Codul fiscal.

➤ **Notă:** lunar, până pe data de 15 ale lunii următoare, societatea va depune la autoritatea competentă situația stocului de produse accizabile, prin transmitere electronică, iar formularul este adoptat prin OpANAF nr. 26/2011, cu modificări ulterioare. Amintim că Direcția Generală a Vămirilor, unde se depunea această declarație cu stocurile de produse accizabile a fost preluată recent de către ANAF și sunt posibile modificări ale adreselor electronice de transmitere a fișierului.

❖ **Foarte important: Cum se achită acciza?**

- Acciza se plătește către următoarele 3 destinații: 
 - ✓ un procent de 1% din valoarea accizei către Agenția Națională pentru sport conform prevederilor Legii educației fizice și sportului nr. 69/2000 cu modificări ulterioare;
 - ✓ o sumă de 200 EUR/hl alcool pur se achită direct către ministerul sănătății conform art. 363 din Legea nr. 95/2006 privind sănătatea;
 - ✓ Diferența de acciză se achită la bugetul de stat.
- **De reținut:** din valoarea accizei globale cumulate se vor scădea valoarea marcajelor aplicate asupra sticlelor de băutură. Marcajele trebuie să fie achiziționate de la Imprimeria Națională. 
- Sumele plătite la Ministerul Sănătății și la Agenția pentru Sport se declară în Declarația 100 la rubrica „Deduceri din acciză”.
- **Notă:** această procedură de declarare și plată este specială pentru băuturile alcoolice achiziționate intracomunitar sau din producție proprie. Dacă se efectuează un import de băuturi alcoolice acciza se declară numai în Declarația vamală de import și nu se mai regăsește în Declarația 100 cu impozitele bugetare.

Capitolul IV: Elemente de impozitare și conducerea contabilității

I. Deductibilitatea limitată a dobânzilor plătite la împrumuturi primite de la societăți afiliate rezidente în Marea Britanie și Franța, impozitarea dobânzii plătită sau capitalizată

S.C. “Vulpița roșie” SRL, rezidentă în România, are ca obiect principal de activitate “coafură și alte activități de înfrumusețare” cod CAEN 9602 și intenționează să investească în dotarea unui salon de profil, în urma unor studii de piață elaborate. În acest scop, administratorul societății a decis contractarea unui împrumut în lei, pe o perioadă de 18 luni, de la o societate afiliată din Anglia, “Little fox” și a unui împrumut în euro, pe o perioadă de 5 ani, de la o societate afiliată din Franța “La belle femme”.

- Atât societatea din Anglia, cât și societatea din Franța dețin titluri de participare la societatea din România, pe o perioadă neîntreruptă de 2 ani. Societatea din Anglia deține 10% din valoarea titlurilor de participare iar societatea din Franța deține 90% din valoarea titlurilor de participare și ambele societăți au trimis în România certificate de rezidență fiscală în toată perioada de valabilitate a împrumutului.
- Au fost convenite: o rată a dobânzii de 8% pentru un împrumut în valoare de 200.000 euro, acordat de societatea din Franța, și o rată a dobânzii de 10% pentru un împrumut în valoare de 5.000.000 ron, acordat de societatea din Anglia. Decontarea împrumutului către firma din Anglia și calculul dobânzilor se face în funcție de cursul euro, valabil la data plății, respectiv data capitalizării.
- Plata dobânzii urmează a fi efectuată în ultima zi a fiecărui trimestru către societatea “La belle femme” pentru împrumutul în euro, iar dobânda aferentă împrumutului acordat în ron de către societatea engleză “Little fox” urmează a fi capitalizată până la finalul contractului.

➤ Urmează să analizăm interpretarea din punct de vedere fiscal a dobânzilor plătite pentru împrumuturi precum și a diferențelor de curs aferente. Avem în vedere faptul că societățile care acordă împrumuturile sunt rezidente în state membre ale Uniunii Europene și le sunt aplicabile prevederile titlului V din Codul fiscal, privind impozitul pe veniturile obținute din România de către nerezidenți.

➤ Astfel, deoarece societatea din Franța a prezentat certificate de rezidență fiscală și deține titluri de participare la societatea din România, în procent de 90%, pe o perioadă neîntreruptă de 2 ani, aceasta va beneficia de scutire de la plata impozitului pe nerezidenți, conform art. 117 lit. j) din Codul fiscal. 

❖ **Ce consecințe există din punctul de vedere al impozitării dobânzii datorate către nerezidenți, având în vedere implicațiile existenței convențiilor de evitare a dublei impuneri coroborate cu prevederile din Codul fiscal?**

➤ Societatea din Anglia a prezentat de asemenea certificate de rezidență fiscală, deține la rândul ei titluri de participare pe o perioadă neîntreruptă de 2 ani dar procentul este mai mic de 25%, prin urmare vor fi aplicate prevederile Decretului nr. 26 din 3 februarie 1976 pentru ratificarea convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între Marea Britanie și România, potrivit art. 118 alin. (1) din Codul fiscal. Cota de impozitare a veniturilor din dobânzi va fi de 10%, potrivit art. 11 din Decret.

➤ La momentul capitalizării dobânzii, datorate societății engleze, va fi reținut un impozit pe nerezidenți în valoare de 10% din suma de capitalizat. Valoarea capitalizată va fi doar 90% din dobânda calculată, iar diferența se va plăti către bugetul de stat până pe data de 25 a lunii următoare, conform art. 116 alin. (4) din Codul fiscal, astfel: 

- ✓ „Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua reținerii impozitului pentru nerezidenți”.
- Mai mult decât atât, punctul 9⁵ din normele de aplicare ale art. 116 din Codul fiscal, precizează: „Pentru impozitul în valută aferent dobânzilor capitalizate realizate din România de nerezidenți, conversia se face, de asemenea, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil în ziua în care s-a capitalizat dobânda, respectiv la cursul valutar din momentul înregistrării în contul curent sau în contul de depozit al titularului dobânzii capitalizate sau din momentul răscumpărării, în cazul unor instrumente de economisire, ori în momentul în care dobânda se transformă în împrumut. Impozitul în lei astfel calculat se varsă la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a înregistrat venitul/răscumpărat instrumentul de economisire.
- Pentru ambele situații până în data de 28 februarie a anului următor se va depune declarația centralizatoare cu impozitul datorat/scutit la plată, conform art. 119 din Codul fiscal. 
- ❖ **Ce consecințe sunt din punctul de vedere al impozitului pe profit?**
 - Cu privire la calculul impozitului pe profit, va fi analizat dreptul de deducere al cheltuielilor cu dobânda, pentru fiecare dintre împrumuturi. Prezintă importanță ordinea în care sunt luate în considerare toate condițiile reglementate de Codul fiscal, respectiv,

dacă nu este îndeplinită prima condiție toate cheltuielile referitoare la dobânzi sunt nedeductibile, dar, dacă prima condiție este îndeplinită atunci se verifică următoarele condiții:

- Prima condiție pentru deductibilitatea cheltuielilor societății este reglementată de art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, ce stabilește că aceste cheltuieli trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, pentru dotarea unui salon de coafură și alte activități de înfrumusețare în cazul de față.
- O a doua condiție pentru deducerea cheltuielilor cu dobânda este reglementată de art. 23 alin. (5) din Codul fiscal, care limitează acest drept, în funcție de moneda în care a fost contractat împrumutul, astfel:
 - a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; 
 - b) nivelul ratei dobânzii anuale de 6%, pentru împrumuturile în valută, iar acest procent a ramas valabil pentru anul 2013.
- **Foarte important:** acest lucru înseamnă că valoarea cheltuielii cu dobânda aferentă procentelor ce depășesc 6% la valută și rata de referință a BNR din ultima lună a trimestrului, pentru împrumuturile în lei, este o sumă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, indiferent de gradul de îndatorare.
- A treia condiție pentru deductibilitatea cheltuielilor cu dobânda face referire la gradul de îndatorare al societății, care trebuie să fie mai mic sau egal cu 3, potrivit art. 23 alin. (1) din Codul fiscal. 
- Dacă și această condiție este îndeplinită, atunci cheltuielile cu dobânda și valoarea netă a cheltuielilor cu diferențele de curs aferente dobânzilor plătite sunt integral deductibile la calculul impozitului pe profit. Prin valoarea netă a cheltuielilor cu

diferențele de curs valutar se înțelege pierderea netă rezultată din aceste diferențe de curs, dacă valoarea respectivelor cheltuieli depășește valoarea veniturilor. Această pierdere netă va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, fiind supusă limitei referitoare la gradul de îndatorare a capitalului societății.

- Formula de calcul a gradului de îndatorare este prevăzută la pct. 67 din normele de aplicare ale art. 23 din Codul fiscal.
- Pentru situația în care gradul de îndatorare al societății este mai mare decât 3 sau capitalul propriu al societății are valoare negativă, cheltuielile cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt integral nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, până ce vor fi îndeplinite condițiile prevăzute de art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, când vor deveni integral deductibile.
- **Foarte important:** observăm așadar că în anul în care gradul de îndatorare este mai mare decât 3, și cheltuiala cu dobânda aferentă procentelor de dobândă de până la 6% pentru împrumuturile în valută, sau de până la dobânda de referință a BNR din ultima lună a trimestrului, este o cheltuială nedeductibilă, însă aceasta se reportează în perioada următoare. Suma se deduce când gradul de îndatorare va fi mai mic de 3. Formularul declarației anuale de impozit pe profit 101 conține rubricația cu privire la reportarea cheltuielilor.
- ❖ **Care este perioada maximă de reportare a acestor cheltuieli cu dobânzile?** 
- Codul fiscal nu dispune un termen, astfel există unele opinii că până la modificarea cadrului normativ, reportarea și deducerea cheltuielii se poate realiza în orice perioadă de timp, atât timp cât gradul de îndatorare este mai mic decât 3.

- Există și alte opinii ce consideră că perioada maximă de reportare a dobânzii este de 5 ani, începând cu următorul celui în care a avut loc nașterea bazei impozabile, având în vedere termenul de prescripție al dreptului contribuabilului asupra bugetului de stat, conform prevederilor de la art. 135 din Codul de procedură fiscală.
- Neavând însă un cadru punctual, exact, cu privire la perioada de reportare a cheltuielii cu dobânzile, fiecare contribuabil poate să urmeze una dintre cele două opinii, în funcție de raționamentul profesional și experiența proprii ale celui ce calculează impozitul pe profit.
- **Notă:** ambele împrumuturi vor fi raportate la BNR, direcția statistică, deoarece sunt contractate pentru o perioadă de 1,5 ani și respectiv 5 ani, conform Regulamentului BNR nr. 31/2011. 
- **De reținut:** dobânzile nu sunt în sfera TVA, iar facturarea acestora nu conduce la taxare inversă și nici la declararea sumelor în declarația recapitulativă 390.

II. Achiziții intracomunitare de bunuri efectuate de o persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA

Societatea noastră desfășoară activități medicale scutite de TVA și achiziționează din Germania diverse loturi de materiale sanitare. Într-un an, valoarea totală a acestor achiziții este în sumă de 12000 euro. Ce tratament fiscal are această achiziție din punctul de vedere al TVA?

- Potrivit art. 126 alin. (3) din Codul fiscal, sunt scutite de TVA în România, achizițiile de bunuri de larg consum (ce nu sunt accizabile și nici autoturisme noi) dacă acestea au valoarea până la 10000 euro într-un an. 

- În mod normal, societatea din Germania pentru această valoare ar trebui să factureze cu TVA din acest stat.
- La atingerea plafonului de 10000 euro, societatea trebuie să obțină un cod special de TVA, conform art. 153¹ din Codul fiscal. Acest cod special de TVA nu conferă calitate de plătitor de TVA, ci se utilizează numai pentru a fi comunicat partenerilor din Comunitate.
- Normele metodologice stabilesc că plafonul de 10000 euro reprezintă suma de 34000 lei, iar la atingerea plafonului de achiziții intracomunitare, societatea urmează să îndeplinească următoarele obligații fiscale:
 - a) se înscrie în Registrul operatorilor intracomunitari, înregistrarea având scopul validării codului de TVA în sistemul VIES al Comunității europene;
 - b) societatea plătește TVA pentru suma achizițiilor ce depășește 34000 lei, prin depunerea decontului special de TVA, formular 301;
 - c) depunerea decontului și plata TVA se va face până pe data de 25 a lunii următoare celei în care se efectuează achizițiile superioare plafonului amintit;
 - d) societatea va depune până pe data de 25 a lunii următoare declarația recapitulativă 390 privind achizițiile și livrările intracomunitare.



Capitolul V: Subiecte de interes actual din domeniul fiscal și financiar contabil

❖ **Ce taxe se refacturează în regim de scutire de TVA – tratamentul corect pentru taxa de radiodifuziune, taxa turistică de stațiune, taxa de cinematografie**

SC Dezvoltatorul SRL este o societate imobiliară ce deține o clădire de birouri. Potrivit contractului de închiriere, aceasta refacturează către chiriași taxa de radiodifuziune. Cum se refacturează această taxă din punctul de vedere al TVA? Mai există și alte taxe care se refacturează în regim de scutire de TVA? 

- În esență, refacturarea unei cheltuieli de către o persoană impozabilă când aceasta a fost prestată direct unui client final poartă denumirea generică de structură de comisionar și este reglementată de art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.
- O structură de comisionar presupune că persoană impozabilă ce refacturează cheltuielile consideră că a prestat și primit ea însăși valorile refacturate.
- Structura de comisionar presupune în general o facturare în oglindă, respectând natura operației de bază. Dacă operația de bază este scutită de TVA atunci și refacturarea se va face tot în regim de scutire de TVA.
- Taxa de radiodifuziune este scutită de TVA conform art. 141 alin. (1) lit. o) din Codul fiscal. Prin urmare, refacturarea de către proprietarul clădirii a acestei taxe se va efectua tot în regim de scutire de TVA.
- Dintre alte taxe ce nu se cuprind în baza de impozitare amintim că sunt toate taxele încasate de instituțiile publice când acestea nu au calitate de persoană impozabilă. 
- Normele de aplicare pentru art. 137 alin. (3) din Codul fiscal,

regăsite la pct. 19 alin. (5) din HG nr. 44/2004 enumeră punctual următoarele taxe ce au caracter de exemplificare:

- ✓ taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate prevăzută la art. 270 din Codul fiscal,
- ✓ taxa hotelieră prevăzută la art. 278 din Codul fiscal,
- ✓ contribuția la Fondul cinematografic prevăzută la art. 13 lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 39/2005 privind cinematografia, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 328/2006, cu modificările și completările ulterioare,
- ✓ taxa asupra activităților dăunătoare sănătății, prevăzută la art. 363 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare. 

➤ **De reținut:** noi am abordat numai excepțiile de la regula generală. Procedura uzuală presupune ca toate taxele ce nu sunt scutite de TVA în mod expres să se regăsească în baza de impozitare a TVA.

➤ Prin urmare, chiar dacă nu este neapărat moral, în baza de calcul a TVA vom găsi accizele pentru produsele accizabile, taxele vamale pentru produsele importate sau alte taxe datorate autorităților.

➤ Subvențiile de preț acordate de autorități când acestea sunt aferente prețurilor de vânzare la produse subvenționate și sunt identificate direct în prețurile de vânzare se includ în baza TVA conform art. 137 din Codul fiscal. 

➤ Subvențiile pentru finanțarea unor cheltuieli sau pentru finanțarea unor active nu se cuprind în baza TVA. [Vezi decizia Comisiei centrale fiscale nr. 4/2013.](#)

❖ Prețuri și opțiuni

➤ În afară de conținutul revistei, un abonat poate să descarce legislația prezentată în revistă de pe site-ul redacției și poate primi răspunsuri personalizate la întrebări adresate de acesta. Se pot contracta următoarele opțiuni: 

Tip abonament/ opțiune	Detalii abonament	Preț lunar *
BASIC	Cuprinde abonamentul pentru revista contractată, precum și posibilitatea de a accesa/descărca gratuit legislația prezentată în revistă de pe site-ul prestatorului.	12 EUR
SILVER	Cuprinde varianta BASIC și editarea de redacție a unui răspuns personalizat la o întrebare a clientului, răspuns publicat în edițiile ulterioare;	17 EUR
GOLD	Cuprinde varianta SILVER și editarea de redacție de răspunsuri personalizate la un număr de 1-3 întrebări adresate de client, publicate în edițiile următoare;	22 EUR
PLATINUM	Cuprinde varianta GOLD iar răspunsurile se vor comunica direct clientului prin e-mail, poștă sau fax în termen de 3-5 zile de la primirea unei întrebări corecte și complete.	27 EUR
SENIOR	Cuprinde Revista Prietenii Fiscalității și Revista Prietenii Contabilității - Senior Expert, fără întrebări suplimentare	20 EUR
EXCLUSIVE	Cuprinde Revista Prietenii Fiscalității, pachetul complet al Revistei Prietenii Contabilității (3 reviste diferite), fără întrebări suplimentare	30 EUR
DIAMOND STAR	Cuprinde Revista Prietenii Fiscalității, pachetul complet al Revistei Prietenii Contabilității (3 reviste diferite), abonament Alerta Fiscală (aproximativ 80 materiale editate anual), fără întrebări suplimentare	40 EUR
SUPEROFERTA	Cuprinde varianta DIAMOND STAR și consultanță fiscală personalizată pentru un număr de 1-3 întrebări pe lună.	50 EUR

*calculat in lei, la cursul BNR din data emiterii facturii.

❖ Cum mă abonez?

1. Sunați la numărul 0765 216 760 – Marketing Prietenii Fiscalității și cereți un formular de contract, moment în care puteți afla mai multe amănunte ce v-ar putea interesa.
2. Descărcați formularul de contract de pe site-ul www.taxare.ro sau prin [click aici!](#)
3. Trimiteți un email la adresa office@taxare.ro prin care solicitați un formular de contract sau mai multe informații.
4. Transmiteți contractul semnat și ștampilat prin:
 - E-mail la: office@taxare.ro
 - Fax: 0311.043.869
 - Poștă destinatar: Revista Prietenii Fiscalității, adresa: Str. Alea Posada, nr 8, Bl. 31, scara 2, ap. 19, Sector 5, București, cod poștal 051414.

❖ Echipa redacțională Prietenii Fiscalității

- | | |
|----------------------------|---------------|
| ➤ Manager produs: | Adrian Bența |
| ➤ Manager Calitate: | Mihaela Bența |
| ➤ Manager Marketing: | Arsene Emilia |
| ➤ Manager IT: | Radu Florin |
| ➤ Consilier contabilitate: | Bădoi Maria |
| ➤ Consultant afaceri: | Horațiu Sasu |
| ➤ Consultant fiscal: | Dragoș Pătroi |

Pentru alte informații vă stăm la dispoziție la următoarele numere de telefon: 021 776 90 18 sau 0740 031 795