

ANAF informeaza cu privire la :
noile Norme de aplicare ale Codului Fiscal.
Vezi cateva dintre cele mai importante prevederi

Miercuri seara s-au publicat in Monitorul Oficial normele de aplicare cu privire la Codul fiscal .Pe alocuri sunt explicitate foarte bine unele prevederi ale Codului fiscal iar prin alte parti legiuitorul nu a mai dorit sa detalieze prevederile normative. Privit in ansamblu, actul normativ este unul de mari dimensiuni si vine sa expliciteze prevederile din Codul fiscal.

Cu siguranta analiza de mai jos nu acopera nici pe departe dimensiunea actului normativ insa parcurgem cateva elemente foarte importante din perspectiva acestei prevederi.

Care sunt primele constatari:

- **Explicitarea unei tranzactii artificiale**

In sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzactie fara scop economic se intelege orice tranzactie care nu este destinata sa produca avantaje economice, beneficii, profituri si care determina, in mod artificial ori conjunctural, o situatie fiscala mai favorabila. In situatia reincadrarii formei unei tranzactii pentru ajustarea efectelor fiscale se aplica regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor si a contributiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

Raportandu-ne la aceasta notiune observam ca sunt considerate tranzactii cu scop economic cele destinate sa produca avantaje economice, principalul criteriu de analiza fiind realizarea unui profit.

De exemplu, societatea ABC SRL platitoare de impozit pe profit achizitioneaza servicii de la furnizorul F1 in suma de 1.000 lei. Serviciile sunt vandute catre clientul C1 cu suma de 1.003 lei. Ulterior, se constata ca furnizorul F1 este o societate de tip fantoma, are un comportament fiscal neadecvat iar serviciile au fost prestate in realitate de un tert F2.

In acest sens, prin realizarea unui profit, tranzactia pentru societatea ABC are substanta economica. Desigur, daca ne raportam si la celelalte prevederi normative, prin anularea dreptului de deducere a cheltuielii de la achizitie se va realiza un venit neimpozabil.

La determinarea rezultatului fiscal se au in vedere toate veniturile si cheltuielile inregistrate in contabilitate, conform reglementarilor contabile. La acestea se adauga elementele ce sunt din punct de vedere fiscal similare veniturilor si cheltuielilor. Prin normele de aplicare se enumera punctual elemente fiscale similare veniturilor si cheltuielilor.

Legiuitorul prezinta urmatoarele exemple de **elemente similare veniturilor**:

- a) diferentele favorabile de curs valutar, rezultate in urma evaluarii creantelor si datoriilor in valuta, inregistrate in evidenta contabila in rezultatul reportat, ca urmare a retrarii sau transpunerii, potrivit reglementarilor contabile aplicabile;
- b) rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe si a imobilizarilor necorporale;
- c) rezerva legala si rezervele reprezentand facilitati fiscale.

Legiuitorul prezinta urmatoarele exemple de **elemente similare cheltuielilor**:

- a) sumele inregistrate in rezultatul reportat care se deduc la calculul rezultatului;
- b) diferentele nefavorabile de curs valutar, rezultate in urma evaluarii creantelor si datoriilor in valuta, inregistrate in evidenta contabila in rezultatul reportat, ca urmare a retrarii sau transpunerii, potrivit reglementarilor contabile aplicabile;
- c) valoarea neamortizata a cheltuielilor de dezvoltare care a fost inregistrata in rezultatul reportat. In acest caz, aceasta valoare este deductibila fiscal pe perioada ramasa de amortizat a acestor imobilizari, respectiv durata initiala stabilita conform legii, mai putin perioada pentru care s-a calculat amortizarea.

- **Impozitarea contractelor civile:**

"In veniturile din activitatile prevazute la art. 114 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal sunt cuprinse veniturile realizate de contribuabilii care nu sunt inregistrati fiscal potrivit legislatiei in materie si care desfasoara activitati de productie, comert, prestari de servicii, profesii liberale, din drepturi de proprietate intelectuala, precum si venituri din activitati agricole, silvicultura si piscicultura, fara a avea caracter de continuitate si pentru care nu sunt aplicabile prevederile cap. II "Venituri din activitati independente" si cap. VII "Venituri din activitati agricole, silvicultura si piscicultura" din titlul IV al Codului fiscal."

Simpla persoana fizica neinregistrata fiscal, in limita Codului civil, poate realiza venituri. Impozitarea acestor venituri se realizeaza pe seama procedurii impozitului pe venituri "din alta sursa" cu procentul de 16%. Aceasta procedura este posibila doar daca aceasta persoana desfasoara activitate ocazionala respectiv daca desfasoara activitate cu caracter continuu aceasta trebuie sa se inregistreze fiscal si daca prin natura activitatii efectuate se pastreaza o activitate independenta.

Asupra acestui contract se va face analiza celor 7 criterii de reincadrare a activitatii din activitate independenta in activitate dependenta.

Din perspectiva TVA avem o definitie foarte importanta a serviciilor furnizate in contracte tip abonament. Este o transpunere a jurisprudentei Curtii Europene aplicabila cu precadere serviciilor de consultanta, serviciilor juridice, de contabilitate, expertiza, mentenanta si alte servicii similare.

In cazul contractelor de prestari de servicii in cadrul carora clientul s-a angajat sa plateasca sume forfetare cu titlu de remuneratie convenita intre parti, independent de volumul si de natura serviciilor efectiv furnizate in perioada la care se raporteaza aceasta remuneratie, serviciile trebuie considerate efectuate in perioada la care se raporteaza plata, indiferent daca prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii

clientului sau in aceasta perioada.

In cazul unor astfel de contracte, obiectul prestarii de servicii nu este furnizarea unor servicii bine definite, ci faptul de a se afla la dispozitia clientului pentru a-i oferi serviciile contractate, prestarea de servicii fiind efectuata de prestator prin insusi faptul de a se afla la dispozitia clientului in perioada stabilita in contract, independent de volumul si de natura serviciilor efectiv furnizate in perioada la care se refera aceasta remuneratie. Faptul generator al taxei intervine conform prevederilor art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, fara sa prezinte importanta daca beneficiarul a apelat efectiv sau cat de des a apelat la serviciile prestatorului.

In acest sens a fost data si decizia Curtii de Justitie a Uniunii Europene in Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD. Aceste prevederi se aplica inclusiv in cazul serviciilor de consultanta, juridice, de contabilitate, de expertiza, de mentenanta, de service si alte servicii similare, pentru care nu se intocmesc rapoarte de lucru sau alte situatii pe baza carora prestatorul atesta serviciile prestate, fiind incheiate contracte in conditiile descrise de prezentul alineat.

Ce retinem? Retinem ca pentru aceste servicii tip abonament activitatea economica, din punctul de vedere al TVA se considera realizata prin faptul ca furnizorul este la dispozitia beneficiarului, fara ca sa existe in mod obligatoriu si o prestare de servicii.

De exemplu, un cabinet de consultanta fiscala inregistrat in scopuri de TVA semneaza abonamente de prestari de servicii cu plata lunara intr-o suma fixa cu diversi beneficiari persoane inregistrate in scopuri de TVA. Pentru unele luni din an se emit solutii fiscale in favoarea clientului, intocmindu-se rapoarte de lucru. Pentru alte luni nu exista activitati efective de consultanta fiscala, cabinetul de consultanta ramanand la dispozitia beneficiarului. Si pentru aceste ultime luni, Curtea Europeana de Justitie considera ca se realizeaza o activitate economica cu

drept de deducere al TVA de la achizitii iar serviciul consta in dreptul clientului de a dispune de serviciile cabinetului de consultanta.

Cu privire la cheltuielile accesorii:

Exemplul nr. 2: O persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA incheie un contract pentru livrarea unor bunuri pe teritoriul Romaniei catre o alta persoana impozabila. Toate cheltuielile de transport, asigurare pe timpul transportului, incarcare-descarcare, manipulare sunt in sarcina furnizorului, dar se recupereaza de la client. Respectivetele cheltuieli reprezinta cheltuieli accesorii livrarii de bunuri, care se includ in baza de impozitare a livrarii, beneficiind de tratamentul fiscal al tranzactiei principale. Refacturarea acestora nu reprezinta o refacturare de cheltuieli in sensul pct. 31.

Modalitate de aplicare: Societatea Exemplu 1 SRL inregistrata in scopuri de TVA livreaza laptopuri in valoare de 30.000 lei pret fara TVA catre societatea Clientul 1 SRL. Laptopurile sunt transportate de la Bucuresti la constanta de catre societatea Transportatorul SRL ce emite o factura de 1.000 lei + TVA 20% catre furnizor. Furnizorul refactureaza catre client cheltuielile de transport. Pornind de la prezumtia ca toate cele 3 societati sunt inregistrate in scopuri de TVA cu exigibilitate normala, tratamentul fiscal al acestei tranzactii este:

- a. laptopurile sunt facturate cu masura de simplificare a TVA - taxare inversa, fara plata efectiva a TVA, masura nou-regasita in Codul fiscal;
- b. refacturarea cheltuielilor de transport se va face cu taxare inversa, tot prin masura de simplificare a TVA .