

Executarea silită. Modalitate de recuperare a creanțelor fiscale

consultant fiscal,
Ion JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

– Cum ne apărăm împotriva abuzurilor executorilor fiscali –

✓ Ce reprezintă executarea silită și care sunt condițiile necesare pentru a se declanșa?

Este o realitate tristă a zilelor noastre faptul că din ce în ce mai multe firme și persoane fizice nu reușesc să-și achite integral și la timp obligațiile fiscale datorate către bugetul de stat.

Ce se întâmplă în aceste cazuri și care sunt mijloacele legale de apărare împotriva unor eventuale abuzuri ale organelor de executare silită?

Atenție!

În primul rând, neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale duce la perceperea de dobânzi și penalități de întârziere pentru fiecare zi de întârziere; **nivelul dobânzii este de 0,02%, iar al penalității de întârziere de 0,01%.**

În al doilea rând, începând cu prima zi de la depășirea scadenței obligațiilor de plată, contribuabilii care nu și-au achitat de bunăvoie obligațiile către bugetul de stat vor intra în procedura de executare silită, adică într-o procedură prin care statul, utilizând forța sa coercitivă, îl obligă pe debitor să execute obligațiile fiscale.

Executarea silită se efectuează numai în baza unui titlu executoriu.

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la art. 226 alin. (1) vorbește despre obligativitatea organului fiscal de a emite un titlu executoriu în baza căruia se va efectua executarea silită, în timp ce la **alin. (4)** ne spune că titlul de creanță (declarația fiscală depusă de contribuabil sau decizia de impunere emisă de organul fiscal) devine titlu executoriu la data la care se împlinște scadența sau termenul de plată prevăzut de lege. Practic, nu ar mai fi nevoie de un alt înscris emis de organul fiscal care să constituie titlu executoriu.

Deși cele două alineate ale aceluiași articol „se bat cap în cap”, executorii fiscali emit totuși un înscris distinct numit titlu executoriu, în temeiul căruia se demarează procedura de executare silită.

În titlul executoriu emis de organul de executare silită se înscriu creanțele fiscale, principale și accesorii, neachitate la scadență, stabilite și individualizate în titluri de creanță fiscală întocmite și comunicate în condițiile legii, precum și creanțele bugetare individualizate în alte înscrise care, potrivit legii, constituie titluri executorii. Niciun titlu executoriu nu se poate emite în absența unui titlu de creanță fiscală emis și comunicat în condițiile legii sau a unui înscris care, potrivit legii, constituie titlu executoriu.

Executarea silită începe prin comunicarea somației. Dacă în termen de 15 zile de la comunicarea somației nu se stinge debitul, se continuă măsurile de executare silită. Somația este însoțită de un exemplar al titlului executoriu emis de organul de executare silită.

Somația cuprinde în principal următoarele elemente:

- numărul dosarului de executare,
- suma pentru care se începe executarea silită,
- termenul în care cel somat urmează să plătească suma prevăzută în titlul executoriu,
- precum și indicarea consecințelor nerespectării acesteia.

Somația se comunică debitorului prin următoarele modalități:

- la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură;
- prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire;
- prin mijloace electronice de transmitere la distanță ori de câte ori contribuabilul a optat pentru această modalitate de emisie și de comunicare;
- prin publicitate (prin afișarea unui anunț în care se menționează că a fost emisă somația pe numele contribuabilului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a A.N.A.F.).

În cazul în care debitorul nu își achită obligațiile de plată în termen de 15 zile de la comunicarea somației, executarea silită îmbracă forme mult mai dure, cum ar fi înființarea de popriri pe disponibilitățile din conturile bancare, înființarea de popriri pe sumele datorate debitorului de către terți, aplicarea de sechestre pe bunurile mobile și/sau imobile ale debitorilor și trecerea la valorificarea bunurilor sechestrate prin organizarea de licitații sau folosind procedeul înțelegerii părților, al vânzării directe sau în regim de consignatie.

Pentru efectuarea procedurii de executare silită este competent organul de executare silită în a cărui rază teritorială se găsesc bunurile urmăribile, coordonarea întregii executări revenind organului de executare silită competent teritorial, adică organului de executare silită în raza căruia debitorul își are stabilit domiciliul fiscal.

✓ Cine sunt persoanele care efectuează executarea silită și ce drepturi le conferă Codul de procedură fiscală?

Executarea silită se efectuează de organul de executare silită competent prin intermediul executorilor fiscali, care trebuie să dețină o legitimație de serviciu și o delegație emisă de organul de executare silită pe care trebuie să le prezinte în exercitarea activității.

În scopul efectuării executării silite, executorii fiscali pot:

a) să intre în orice incinta de afaceri a debitorului, persoană juridică, sau în alte incinte unde acesta își păstrează bunurile, în scopul identificării bunurilor sau valorilor care pot fi executate silit, precum și să analizeze evidența contabilă a debitorului în scopul identificării terților care datorează sau dețin în păstrare venituri ori bunuri ale debitorului;

b) să intre în toate încăperile în care se găsesc bunuri sau valori ale debitorului, persoană fizică, precum și să cerceteze toate locurile în care acesta își păstrează bunurile;

c) să solicite și să cerceteze orice document sau element material care poate constitui o probă în determinarea bunurilor proprietate a debitorului;

d) să aplice sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal;

e) să constate contravenții și să aplice sancțiuni potrivit legii.

Executorul fiscal poate intra în încăperile ce reprezintă domiciliul sau reședința unei persoane fizice, cu consimțământul acesteia, iar în caz de refuz, organul de executare silită cere autorizarea instanței judecătorești competente potrivit dispozițiilor Codului de procedură civilă, republicat.

Accesul executorului fiscal în locuință, în incinta de afaceri sau în orice altă încăpere a debitorului, persoană fizică sau

juridică, se poate efectua între orele 6.00 și 20.00, în orice zi lucrătoare. Executarea începută poate continua în aceeași zi sau în zilele următoare. În cazuri temeinic justificate de pericolul înstrăinării unor bunuri, accesul în încăperile debitorului poate avea loc și la alte ore decât cele menționate, precum și în zilele nelucrătoare, în baza autorizației instanței judecătorești.

✓ Cum se înființează popririle pe conturi sau pe sumele datorate debitorului de către terți și ce efecte decurg din înființarea de popriri?

Sunt supuse executării silită prin poprire orice sume urmăribile reprezentând venituri și disponibilități bănești în lei și în valută, titluri de valoare sau alte bunuri mobile necorporale, deținute sau datorate, cu orice titlu, debitorului de către terțe persoane sau pe care aceștia le vor datora sau deține în viitor în temeiul unor raporturi juridice existente.

În cazul sumelor urmăribile reprezentând venituri și disponibilități în valută, băncile sunt autorizate să efectueze convertirea în lei a sumelor în valută, fără consimțământul titularului de cont, la cursul de schimb afișat de acestea pentru ziua respectivă.

Sumele ce reprezintă venituri bănești ale debitorului persoană fizică, realizate ca angajat, pensiile de orice fel, precum și ajutoarele sau indemnizațiile cu destinație specială sunt supuse urmării numai în condițiile prevăzute de Codul de procedură civilă, republicat.

Poprirea asupra veniturilor debitorilor, persoane fizice sau persoane juridice, se înființează de către organul de executare silită, printr-o adresă care se comunică terțului poprit; despre măsura înființării popririi este înștiințat și debitorul.

După înființarea popririi, terțul poprit este obligat:

- să plătească, de îndată sau după data la care creanța devine exigibilă, organului fiscal suma reținută și cuvenită, în contul indicat de organul de executare silită;
- să indisponibilizeze bunurile mobile necorporale poprite, înștiințând despre aceasta organul de executare silită.

În situația în care, la data comunicării adresei de înființare a popririi, terțul poprit nu datorează vreo sumă de bani debitorului urmărit sau nu va datora în viitor asemenea sume în temeiul unor raporturi juridice existente, înștiințează despre acest fapt organul de executare silită în termen de 5 zile de la primirea adresei de înființare a popririi.

Pentru stingerea creanțelor fiscale, debitorii titulari de conturi bancare pot fi urmăriți prin poprire asupra sumelor din conturile bancare. În acest caz, poprirea nu poate fi înființată înainte de împlinirea unui termen de 30 de zile de la data comunicării somației.

În măsura în care este necesar, pentru achitarea sumei datorate la data sesizării băncii, sumele existente, precum și cele viitoare provenite din încasările zilnice în conturile în lei și în valută sunt indisponibilizate în limita sumei necesare pentru realizarea obligației ce se execută silit, astfel cum aceasta rezultă din adresa de înființare a popririi. Băncile au obligația să plătească sumele indisponibilizate în contul indicat de organul de executare silită în termen de 3 zile de la indisponibilizare.

Din momentul indisponibilizării, respectiv de la data și ora primirii adresei de înființare a popririi asupra disponibilităților bănești, băncile nu procedează la decontarea documentelor de plată primite, respectiv la debitarea conturilor debitorilor, și nu acceptă alte plăți din conturile acestora până la achitarea integrală a obligațiilor fiscale înscrise în adresa de înființare a popririi, cu excepția:

- sumelor necesare plății drepturilor salariale, inclusiv a impozitelor și contribuțiilor aferente acestora, reținute la sursă, dacă, potrivit declarației pe propria răspundere a debitorului sau reprezentantului său legal, rezultă că debitorul nu deține alte disponibilități bănești;
- sumelor necesare plății accizelor de către antrepozitarii autorizați. În acest caz, debitorul prezintă instituției de credit, odată cu dispoziția de plată, și copia certificată, conform cu originalul, a autorizației de antrepozitar;
- sumelor necesare plății accizelor, în numele antrepozitariilor autorizați, de către cumpărătorii de produse energetice;

d) sumelor necesare plății obligațiilor fiscale de care depinde menținerea valabilității înlesnirii; în acest caz, debitorul va prezenta instituției de credit, odată cu dispoziția de plată, și copia certificată, conform cu originalul, a documentului prin care s-a aprobat înlesnirea la plată.

În cazul în care executarea silită este suspendată ori încetează, potrivit legii, organul de executare silită înștiințează de îndată, în scris, instituțiile de credit ori, după caz, terțul poprit pentru sistarea temporară, totală sau parțială a indisponibilizării conturilor și reținerilor.

Dacă terțul poprit înștiințează organul de executare silită că nu datorează vreo sumă de bani debitorului urmărit, dar din informațiile și documentele deținute organul fiscal are indicii că terțul poprit datorează asemenea sume debitorului, precum și în cazul în care se invocă alte neregularități privind înființarea popririi, instanța judecătorească în a cărei rază teritorială se află domiciliul sau sediul terțului poprit, la cererea organului de executare silită ori a altei părți interesate, pe baza probelor administrate, dispune cu privire la menținerea sau desființarea popririi.

Pe baza hotărârii de menținere a popririi, care constituie titlu executoriu, organul de executare silită poate începe executarea silită a terțului poprit.

În concluzie, organul fiscal poate înființa popriri atât asupra disponibilităților bănești în lei sau în valută aflate în conturile bancare ale debitorilor, cât și asupra sumelor datorate debitorilor de terțe persoane.

De reținut că nu toate sumele din conturi pot fi poprite, cum ar fi sumele necesare plății drepturilor salariale!

De asemenea, terțul poprit, din momentul înființării popririi, este obligat să vireze către bugetul de stat sumele datorate debitorului, iar în situația în care prezintă informații eronate despre situația datorilor riscă să fie executat silit de către organul de executare în baza unei hotărâri judecătorești care atestă menținerea popririi.

✓ Care sunt regulile privind executarea silită a bunurilor proprietate a debitorului?

Sunt câteva reguli clare pe care debitorii ar trebui să le cunoască, putându-le folosi ca **instrumente eficiente de apărare împotriva unor eventuale abuzuri din partea executorilor fiscali.**

Dintre aceste reguli, amintim câteva mai importante de reținut:

1. Executarea silită a bunurilor proprietate a debitorului, urmăribile potrivit legii, se efectuează, de regulă, în limita a 150% din valoarea creanțelor fiscale, inclusiv a cheltuielilor de executare, cu excepția cazului în care, din motive obiective în legătură cu situația patrimonială a debitorului, acest nivel nu poate fi respectat.

Aceasta înseamnă că valoarea bunurilor cuprinse în sechestrul aplicat asupra bunurilor mobile sau imobile ale debitorilor nu trebuie să depășească mai mult de 150% din cuantumul obligațiilor fiscale datorate, un lucru bun pentru cei cu datorii relativ mici, întrucât nu se pot trezi cu sechestrul pe case sau terenuri în condițiile în care dețin în proprietate și alte bunuri a căror valoare acoperă procentul de 150%, cum ar fi mașini, utilaje, instalații de lucru etc.

2. Executarea silită se poate întinde asupra veniturilor și bunurilor proprietate a debitorului, urmăribile potrivit legii, iar valorificarea acestora se efectuează numai în măsura necesară pentru realizarea creanțelor fiscale și a cheltuielilor de executare.

3. Mai întâi sunt sechestrate bunurile care nu sunt direct folosite în activitatea ce constituie principala sursă de venit; mașinile-unelte, utilajele, materiile prime și materiale și alte bunuri mobile și imobile ce servesc activității care constituie principala sursă de venit, precum și produsele finite sunt sechestrate în ultima fază, pentru a nu perturba activitatea contribuabilului.

4. În cazul debitorului persoană fizică, nu pot fi supuse executării silite, fiind necesare vieții și muncii debitorului, precum și familiei sale:

a) bunurile mobile de orice fel care servesc la continuarea studiilor și la formarea profesională, precum și cele strict necesare exercitării profesiei sau a altei ocupații cu caracter permanent, inclusiv cele necesare desfășurării activității agricole, cum sunt uneltele, semințele, îngrășămintele, furajele și animalele de producție și de lucru;

- b) bunurile strict necesare uzului personal sau casnic al debitorului și familiei sale, precum și obiectele de cult religios, dacă nu sunt mai multe de același fel;
- c) alimentele necesare debitorului și familiei sale pe timp de două luni, iar dacă debitorul se ocupă exclusiv cu agricultura, alimentele strict necesare până la noua recoltă;
- d) combustibilul necesar debitorului și familiei sale pentru încălzit și pentru prepararea hranei, socotit pentru 3 luni de iarnă;
- e) obiectele necesare persoanelor cu handicap sau destinate îngrijirii persoanelor bolnave;
- f) bunurile declarate neurmăribile prin alte dispoziții legale.

5. În cazul debitorului, persoană fizică, nu poate fi supus executării silită spațiul minim locuit de debitor și familia sa, stabilit în conformitate cu normele legale în vigoare.

✓ Sechestrarea și valorificarea bunurilor sechestrate prin organizarea de licitații

Executarea silită a bunurilor mobile sau imobile se face prin sechestrarea și valorificarea acestora. Sechestrul se instituie printr-un proces-verbal. Un exemplar se predă debitorului sub semnătură sau i se comunică la domiciliul ori sediul acestuia, precum și, atunci când este cazul, custodelui/administratorului sechestrului, acesta din urmă semnând cu mențiunea de primire a bunurilor în păstrare.

Important de reținut în legătură cu sechestrarea bunurilor este că la solicitarea debitorului, organul fiscal poate înlocui sechestrul asupra unui bun cu sechestrul asupra altui bun și numai dacă bunul oferit în vederea sechestrării este liber de orice sarcini.

De asemenea, trebuie să știm că, **de la data întocmirii procesului-verbal de sechestrul, bunurile sechestrate sunt indisponibilizate**. Cât timp durează executarea silită, debitorul nu poate dispune de aceste bunuri decât cu aprobarea dată, potrivit legii, de organul competent. Nerespectarea acestei interdicții atrage răspunderea, potrivit legii, a celui în culpă. Actele de dispoziție care ar interveni ulterior indisponibilizării sunt lovite de nulitate absolută.

Înainte de valorificarea bunurilor, acestea se evaluează. Evaluarea se efectuează de organul de executare silită prin experți evaluatori proprii sau prin experți evaluatori independenți.

Pentru valorificarea bunurilor sechestrate prin vânzare la licitație, organul de executare silită este obligat să efectueze publicitatea vânzării cu cel puțin 10 zile înainte de data fixată pentru desfășurarea licitației.

Publicitatea vânzării se realizează prin afișarea anunțului privind vânzarea la sediul organului de executare silită, al primăriei în a cărei rază teritorială se află bunurile sechestrate, la sediul și domiciliul debitorului, la locul vânzării, dacă acesta este altul decât cel unde se află bunurile sechestrate, pe imobilul scos la vânzare, în cazul vânzării bunurilor imobile, și prin anunțuri într-un cotidian național de largă circulație, într-un cotidian local, pe pagina de Internet sau, după caz, în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, precum și prin alte modalități prevăzute de lege.

Despre data, ora și locul licitației trebuie înștiințați și debitorul, custodele, administratorul-sechestrului, precum și titularii drepturilor reale și ai sarcinilor care grevează bunul urmărit.

Prețul de pornire a licitației este prețul de evaluare pentru prima licitație, diminuat cu 25% pentru a doua licitație și cu 50% pentru următoarele licitații.

Atenție!

Nu știm câți debitori cunosc faptul că au la îndemână **un instrument pentru valorificarea bunurilor sechestrate, foarte convenabil pentru aceștia** – „valorificarea bunurilor potrivit înțelegerii părților”. Aceasta înseamnă că valorificarea se realizează de debitorul însuși, cu acordul organului de executare silită, astfel încât să se asigure o recuperare corespunzătoare a creanței fiscale.

Debitorul este obligat să prezinte în scris organului de executare silită propunerile ce i s-au făcut și nivelul de acoperire a creanțelor fiscale, indicând numele și adresa potențialului cumpărător, precum și termenul în care acesta din urmă va achita prețul propus. Prețul propus de cumpărător și acceptat de organul de executare silită nu poate fi mai mic decât prețul de evaluare.

✓ Care sunt metodele prin care debitorii pot evita executarea silită?

În ultima perioadă ne confruntăm cu o situație alarmantă în ceea ce privește numărul firmelor sau al persoanelor fizice care ajung să aibă datorii către bugetul de stat din motive diverse, imputabile sau neimputabile direct acestora.

Regretabil este faptul că, ajunși în situația de a fi supuși executării silite de către organele fiscale, mulți dintre ei nu-și cunosc drepturile sau mijloacele de apărare în favoarea lor și riscă să-și piardă afacerea sau o mare parte din patrimoniu.

Redau mai jos cele mai importante metode prevăzute de Codul de procedură fiscală prin care debitorii pot să evite executarea silită sau să se protejeze de posibile abuzuri:

1. posibilitatea acordării eșalonării la plată a obligațiilor fiscale pe o perioadă de până la 5 ani

Eșalonarea se face în baza unei cereri adresate organului fiscal, cu condiția oferirii unor garanții în favoarea statului. Important de reținut că pentru obligațiile fiscale eșalonate la plată de până la 5.000 lei în cazul persoanelor fizice și, respectiv, 20.000 lei în cazul persoanelor juridice nu este necesară constituirea de garanții.

2. suspendarea executării silite

Executarea silită se suspendă:

- când suspendarea a fost dispusă de instanță sau de creditor, în condițiile legii;
- la data comunicării aprobării înlesnirii la plată, în condițiile legii;
- pe o perioadă de cel mult 6 luni, în cazuri excepționale, și doar o singură dată pentru același debitor, prin hotărâre a Guvernului.

Executarea silită se suspendă și în cazul în care, ulterior începerii executării silite, se depune o cerere de restituire/ rambursare, iar quantumul sumei solicitate este egal cu sau mai mare decât creanța fiscală pentru care s-a început executarea silită. În acest caz, executarea silită se suspendă la data depunerii cererii.

Pe perioada suspendării executării silite, actele de executare efectuate anterior, precum și orice alte măsuri de executare, inclusiv cele de indisponibilizare a bunurilor, veniturilor ori sumelor din conturile bancare, rămân în ființă.

Suspendarea executării silite prin poprire bancară are ca efect încetarea indisponibilizării sumelor viitoare provenite din încasările zilnice în conturile în lei și în valută, începând cu data și ora comunicării către instituțiile de credit a adresei de suspendare a executării silite prin poprire.

În cazul în care popririle înființate de organul de executare silită generează imposibilitatea debitorului de a-și continua activitatea economică, cu consecințe sociale deosebite, organul fiscal poate dispune, la cererea debitorului și ținând seama de motivele invocate de acesta, fie suspendarea totală, fie suspendarea parțială a executării silite prin poprire. Suspendarea se poate dispune, o singură dată, pe parcursul a 2 ani calendaristici pentru o perioadă de cel mult 6 luni consecutive de la data comunicării către bancă sau alt terț poprit a actului de suspendare a popririi.

După primirea procesului-verbal de sechestră, debitorul poate solicita organului de executare silită, în termen de 15 zile de la comunicare, să îi aprobe ca plata integrală a creanțelor fiscale să se facă din veniturile bunului imobil urmărit sau din alte venituri ale sale pe timp de cel mult 6 luni.

Aceasta este o metodă foarte eficientă și convenabilă pentru debitor în cazul sechestrării unor bunuri imobile (case, terenuri) și constă în achitarea debitelor datorate, din veniturile bunului imobil, cum ar fi, de exemplu, din chirii, suspendând astfel executarea silită și evitând valorificarea acestor bunuri prin licitații.

3. Contestația la executarea silită

Persoanele interesate pot face contestație împotriva oricărui act de executare efectuat cu încălcarea Codului de procedură fiscală de către organele de executare silită, precum și în cazul în care aceste organe refuză să îndeplinească un act de executare în condițiile legii.

Contestația poate fi făcută și împotriva titlului executoriu în temeiul căruia a fost pornită executarea, în cazul în care acest titlu nu este o hotărâre dată de o instanță judecătorească sau de alt organ jurisdicțional și dacă pentru contestarea lui nu există o altă procedură prevăzută de lege. Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență.

Contestația se poate face în termen de 15 zile, sub sancțiunea decăderii, de la data când contestatorul a luat cunoștință de executarea ori de actul de executare pe care le contestă.

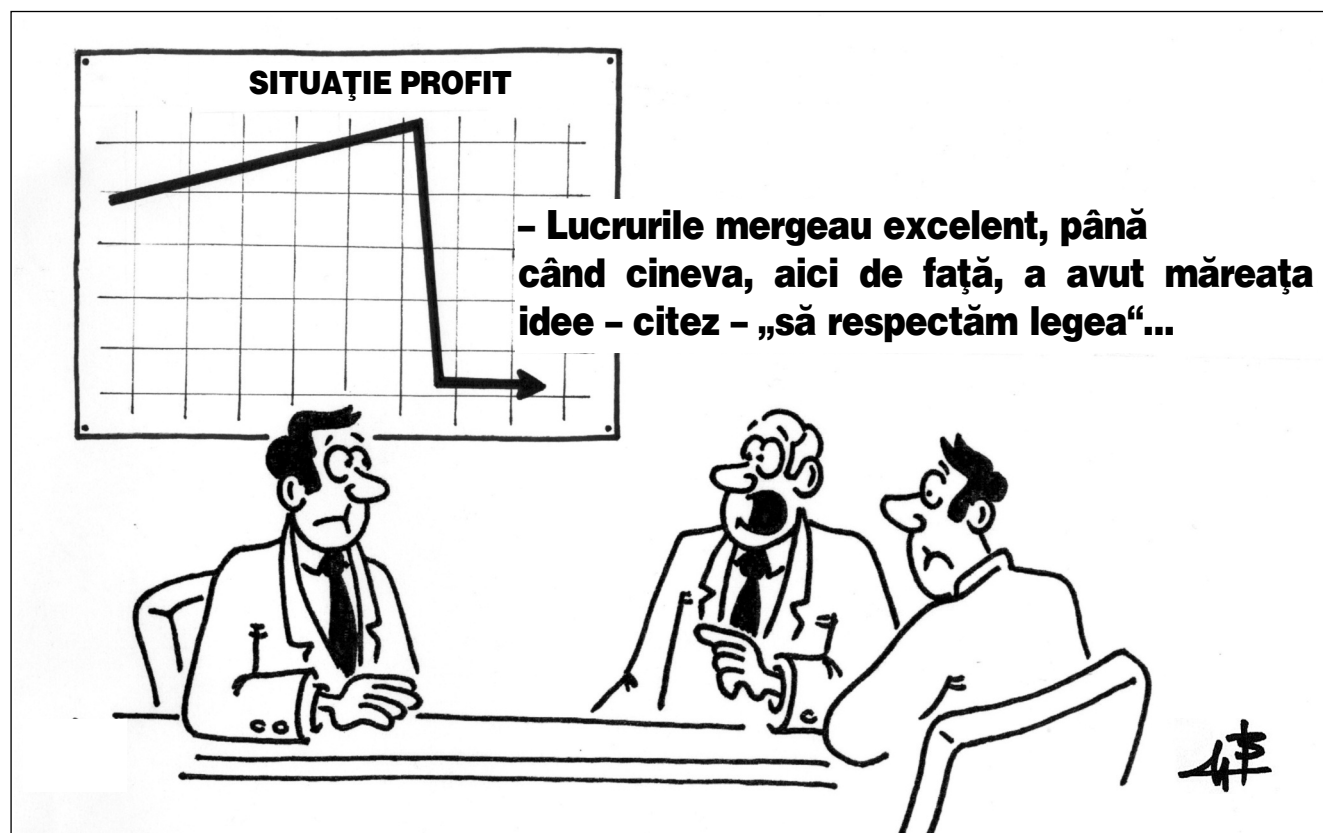
Dacă admite contestația la executare, instanța, după caz, poate dispune anularea actului de executare contestat sau îndreptarea acestuia, anularea ori încetarea executării înseși, anularea sau lămurirea titlului executoriu ori efectuarea actului de executare a cărui îndeplinire a fost refuzată.

În cazul anulării actului de executare contestat sau al încetării executării înseși și al anulării titlului executoriu, instanța poate dispune prin aceeași hotărâre să i se restituie celui îndreptățit suma ce i se cuvine din valorificarea bunurilor ori din reținerile prin poprire.

Așadar, sunt instrumente simple și ușor de aplicat pe care le pot folosi contribuabilii supuși procedurii de executare silită, evitând astfel pierderea de proprietăți din patrimoniu sau chiar falimentul persoanelor juridice.

În concluzie, este bine ca firmele și persoanele fizice să-și achite la termenele legale obligațiile fiscale pe care le datorează către bugetul de stat pentru a evita acumularea de dobânzi și penalități de întârziere, precum și executarea silită, procedură anevoioasă și cu consecințe negative, de multe ori grave asupra situației financiare a persoanelor afectate.

Dacă, totuși, din diverse motive, executarea silită nu poate fi evitată, este bine ca persoanele care se confruntă cu această problemă să cunoască procedurile legale în care trebuie să se desfășoare, precum și drepturile pe care le au atunci când constată nereguli privind actele de executare silită întocmite de organele fiscale.



Compensare creanță cu datoria față de același partener radiat. Recalcul impozit pe profit din anul 2010

La data de 31 decembrie 2015, o microîntreprindere deține în sold o datorie față de o societate X, precum și o creanță de la aceeași societate comercială, exact de aceeași valoare. Furnizorul și totodată clientul societății, respectiv societatea X, este radiat la ONRC din luna mai 2010.

La data de 31 decembrie 2015, creanța societății este scoasă din evidență prin înregistrarea 6588 = 4111 (fără să se întoarcă la rectificarea D100 sau D101).

ÎNTREBARE

Este posibil ca în anul 2016 să se procedeze la stornarea operațiunii de scoatere din evidență a clientului X, urmată apoi de compensarea datoriei către X cu creanța deținută asupra sa (401 = 4111 X)?

Dacă nu este permisă această compensare, este corectă următoarea modalitate de scoatere din evidență a datoriei față de X?

Societatea va trebui să rectifice Declarația 100 pentru trimestrul II 2010, precum și Declarația 101 pentru perioada ianuarie-septembrie 2010 (având în vedere că anul 2010 a fost împărțit în 2 ani fiscali cu două Declarații 101, datorită renunțării legiuitorilor la impozitul minim începând cu 01.10.2010), fără a mai fi necesară rectificarea Declarației 101 pentru perioada octombrie-decembrie 2010?

Dacă în urma rectificării Declarației 101 aferente perioadei 01.2010 – 09.2010 impozitul pe profit rezultat în urma rectificării este inferior impozitului minim, rezultă că nu ar mai trebui să datoreze un impozit pe profit suplimentar, ca urmare a rectificării, deoarece impozitul minim aferent tranșei a fost deja achitat. Este corectă această abordare?

Diferența de impozit pe profit ar trebui să provină din rectificarea veniturilor aferente trimestrului II 2010 când a fost radiat furnizorul de la ONRC, respectiv din rectificarea Declarației 101 pentru perioada 01.2010-09.2010, considerat primul an fiscal 2010?

Există o altă modalitate de scoatere din evidență a furnizorului și totodată a clientului X, fără a considera creanța drept cheltuielă nedeductibilă și datoria drept venit impozabil?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ

1) Referitor la posibilitatea compensării creanței cu datoria față de același partener (radiat)

La art. 3 al H.G. nr. 685 din 23 august 1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale

contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, se arată:

„(1) Începând cu data de 1 noiembrie 1999, se interzice utilizarea altor documente de compensare în afara celor prezente în regulamentul de compensare aprobat prin prezenta hotărâre.”

În Regulamentul din 23 august 1999 de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice se prevede:

„Art. 1: Obiectul regulamentului de compensare

Obiectul regulamentului de compensare îl constituie compensarea succesivă a obligațiilor de plată reciproce dintre persoane juridice, pe bază de ordine de compensare.

Art. 11: Regimul ordinelor de compensare

Ordinele de compensare au regim special, sunt numerotate din tipografie, iar evidența lor este strictă. Ordinele de compensare eronat completate sau necompletate și degradate se distrug de o comisie desemnată special de către conducătorul Serviciului de compensare pentru aceasta, întocmindu-se un proces-verbal.

Ordinul de compensare emis de Serviciul de compensare reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a stingerii creanțelor și a datoriilor care au făcut obiectul compensării. Ordinul de compensare se anexează la nota contabilă.”

Din aceste paragrafe legale se deduce faptul că datoriile și creanțele reciproce, față de același partener, nu se pot stinge prin compensare decât pe baza documentului denumit ordin de compensare.

Acest document este unul cu regim special, trebuie întocmit în două exemplare de către fiecare dintre parteneri, fiecare menționând facturile care se compensează, trebuie semnate de ambele părți, și fiecare partener îi transmite celuilalt originalul ordinului, păstrând copia de pe ordinul său. Astfel, pentru efectuarea legală a compensării, fiecare partener are un exemplar original de la ordinul de compensare primit de la partener și un exemplar copie de la ordinul propriu.

Aceste ordine de compensare sunt documente justificative privind efectuarea în contabilitate a compensării datoriei cu creanța față de același partener.

Dar societatea nu mai poate face uz de aceste ordine de compensare, deoarece partenerul este radiat.

Ca urmare, singura metodă privind scoaterea din evidență a creanței și a datoriei este prin cheltuială nedeductibilă, respectiv venit impozabil.

Deci, nu se poate storna nota contabilă prin care s-a scos din evidență creanța ($6588 = 4111 / X$).

2) Referitor la anularea datoriei furnizorului

Anularea datoriei către furnizor se face în anul 2016, dar în contrapartidă cu contul 1174 ($401 / X = 1174$).

Contul de rezultat reportat 1174 este un element similar venitului care conduce la recalcularea impozitului pe profit aferent anului 2010.

Exact cum s-a menționat, anul 2010 corespunde, de fapt, la doi ani fiscali: ianuarie – septembrie 2010, primul an fiscal, și octombrie – decembrie 2010, al doilea an fiscal.

Recalcularea impozitului pe profit se face, pentru primul an fiscal, prin majorarea bazei impozabile cu suma aferentă creditului contului 1174 (corespunzător datoriei anulate).

Ca un reminder, calculul impozitului datorat pentru primul an fiscal (ianuarie – septembrie 2010) se realizează astfel:

- se determină impozitul pe profit aferent acestei perioade, prin adăugarea la baza impozabilă a sumei respective;
- se determină impozitul minim, aferent tranșei de venit corespunzătoare, recalculat pentru perioada respectivă, prin împărțirea impozitului minim anulat la 12 luni și înmulțirea cu 9 luni;

- se compară impozitul pe profit cu impozitul minim;
- se determină impozitul datorat, la nivelul valorii celei mai mari dintre cele două impozite;
- dacă impozitul pe profit este mai mic decât impozitul minim plătit, nu se mai datorează nimic;
- se rectifică declarația 100 pentru trimestrul II 2010 și declarația 101 pentru anul fiscal ianuarie – septembrie 2010.

Diferența de impozit pe profit ar trebui să provină numai din trimestrul II 2010 – când s-a introdus în baza de impozitare venitul aferent datoriei.

Însă trebuie ținut cont de cheltuielile de protocol cărora ar putea să le crească deductibilitatea, majorându-se baza de aplicare a procentului de 2%.

În rest, abordarea propusă este corectă și legală.

Atenție!

După depunerea declarațiilor rectificative aferente anului 2010, vor apărea accesorii de plată!

Import materii prime pentru prelucrare în sistem lohn România. Livrare intracomunitară de produse finite

ÎNTREBARE

O companie lucrează în regim lohn în domeniul textil pentru un client unic din Portugalia care asigură integral materia primă. Societatea facturează doar manopera prin contul 704. Pentru a trimite în România materia primă și apoi pentru a livra (în Germania) produsul finit, clientul din Portugalia a deschis cod TVA în România doar pentru achiziții și livrări intracomunitare, iar materia primă (țesătura și accesorii textile) este trimisă cu autofacturare către sine.

Țesătura vine doar din Italia și Portugalia. Dar clientul din Portugalia intenționează să achiziționeze țesătura din Taiwan, pe care să o trimită direct în România.

Ce implicații fiscale și contabile are această operațiune? Cine și ce taxe vamale se plătesc? Firma producătoare este reprezentant fiscal al firmei din Portugalia.

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ

Faptul că societatea din Portugalia este deja înregistrată în scop de TVA în România printr-un reprezentant fiscal – chiar dacă acesta este societatea procesatoare – este un lucru benefic.

În ceea ce privește importul materiilor prime din teritoriul non-UE pe teritoriul UE (care, în această situație, este România), se pune problema stabilirii persoanei obligate la plata taxei în vama românească.

Potrivit **art. 309 din Codul fiscal**, persoana obligată la plata taxei pentru importul de bunuri este importatorul.

Cine este importatorul?

Importatorul care are obligația plății TVA pentru un import de bunuri taxabil este proprietarul bunurilor importate sau persoana impozabilă înregistrată în scop de TVA în România, conform **art. 316 din Codul fiscal**, care importă bunuri în România în vederea prelucrării acestor bunuri, cu condiția ca bunurile rezultate ca urmare a acestor operațiuni să fie achiziționate de către persoana impozabilă înregistrată, conform **art. 316 din Codul fiscal** care a efectuat importul, potrivit **punctului 82 alin. (1) lit. e) punctul 2 din Normele de aplicare a art. 309 din Codul fiscal**.

Astfel, furnizorul non-UE emite factura pe numele societății din Portugalia, menționând codul de înregistrare în scop de TVA în România. Pe declarația vamală, la rubrica importator, va fi trecută societatea portugheză – care are calitatea de importator.

Pe declarația vamală de import poate fi menționată și societatea prelucrătoare din România – pentru indicarea punctul de destinație a bunurilor – cu datele sale de identificare, și nu cu cele aferente reprezentantului fiscal.

Dar înainte de efectuarea importului, importatorul trebuie să obțină numărul EORI de la organele vamale.

Societatea importatoare – prin reprezentantul său fiscal – va plăti în vamă drepturile vamale de import (TVA în vamă și, eventual, taxele vamale).

Taxele vamale se calculează la valoarea statistică a mărfii în vamă, stabilită pe baza valorii materiilor prime facturate de furnizorul din Taiwan, înmulțită cu cursul vamal valabil la data efectuării operațiunilor vamale, la care se adăugă cheltuielile de transport și alte cheltuieli aferente aducerii mărfurilor.

Taxele vamale sunt prevăzute în tariful vamal al României și sunt stabilite pe fiecare categorie de produs, ținând cont de foarte multe elemente ale produsului respectiv.

De exemplu, pentru țesătură albă de bumbac este stabilit un nivel al taxei vamale, pentru țesătură colorată de bumbac este stabilit un alt nivel al taxei vamale.

Puteți găsi un tarif vamal spre consultare pe site-ul www.customs.ro.

TVA în vamă se stabilește prin aplicarea procentului de 20% asupra valorii statistice din vamă – determinate ca mai sus – la care se adaugă taxele vamale, potrivit **art. 289 din Codul fiscal**.

Așadar, importatorul bunurilor aduse din Taiwan este însuși proprietarul lor – adică societatea din Portugalia, care este deja înregistrată în scop de TVA în România, prin reprezentantul său fiscal.

Proprietarul materiilor importate – societatea portugheză – devine, ulterior, și proprietarul produselor finite rezultate după prelucrare, pe care le livrează în Germania. Acesta, prin livrarea produselor finite către clienții din Germania (transportate din România în alt stat membru), efectuează în România – unde are codul de TVA prin reprezentantul fiscal și de unde începe transportul bunurilor – o livrare intracomunitară de bunuri normală, potrivit **art. 270 alin. (9) din Codul fiscal**, cu locul de livrare în România, potrivit **art. 275 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal** și impozabilă aici, potrivit **art. 268 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal**. Pentru această livrare de produse finite, societatea portugheză trebuie să emită o factură normală către beneficiarul său din Germania, cu TVA românească, prin reprezentantul fiscal, beneficiind de scutire de TVA cu drept de deducere, conform **art. 294 lit. a) din Codul fiscal**.

Pentru a beneficia de scutire, societatea portugheză – înregistrată în scop de TVA în România prin reprezentantul fiscal – trebuie să justifice livrarea cu documentele prevăzute la art. 10 din INSTRUCȚIUNILE 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 nr. 103/2016**:

- a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;
- b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,
- c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Avem următoarele concluzii:

- importatorul materiilor prime din Taiwan este societatea portugheză, care este înregistrată în scop de TVA în România;
- se obține număr EORI înainte de efectuarea importului;
- factura furnizorului non-UE este emisă pe numele societății importatoare, cu codul fiscal românesc;
- aceasta va figura ca importator pe declarația vamală, iar societatea – ca firmă procesatoare – poate fi înscrisă ca punct de destinație a bunurilor;
- TVA în vamă și taxele vamale sunt suportate de către importator – societatea portugheză;