



Circulara contabilului român



an 3 / nr. 37,
octombrie 2016

Soluții eficiente pentru cele mai presante probleme fiscal-contabile

EDITORIAL

2017 ne ia prin surprindere

Pentru ce mai avem timp în 2016? Încă nu am ajuns la linia de final, suntem în punctul ultimului efort, al motivației care nu ne lasă să ne înecăm chiar lângă mal. Acum ne numărăm zilele de concediu rămase pentru încă o escapadă scurtă la munte sau puțin prin afară. Mai lăsăm și pentru vacanța de iarnă.



Tot concedii sunt și zilele de cărat cu mașina de la țară, de la rude, de la piață, ne facem provizii în cămară. Fără ele, iarna s-ar supăra și mai tare pe români.

Începem să gândim deja dacă am avut un an bun sau abia așteptăm să vină altul. Ducă-se ghinionul din casă odată cu vechiul an!

Dacă ne-am făcut planuri cu cinci minute înainte de șampania de la Revelionul trecut, acum ne numărăm realizările, încasările și datoriile. La cine dintre noi nu dă cu minus? Clar, cu fiecare an, suntem din ce în ce mai optimiști!

Dar 2016 încă ne este dator! Cu vin bun și frunze îngălbenite, cu apă de ploaie în pantofi și o primă zăpadă! Să mai așteptăm, zic!

David Trușcă
Redactor-șef

Ajustare TVA. Schimbare regim utilizare autoturism

O societate modifică politica de utilizare a autovehicolelor deținute de firmă din mod de utilizare integral în scopul desfășurării activităților economice, în regim cu utilizare mixtă. Unul dintre autovehicule a fost achiziționat în decursul anului 2015 pentru care s-a dedus integral TVA. Administratorul declară că va utiliza autoturismul în scop integral economic. Prin această modificare a politicii firmei se va colecta 50% din TVA pentru partea neamortizată a autoturismului.

Este corect să se realizeze această ajustare având în vedere că baza de calcul reprezintă 44 luni rămase din cele 60 de luni aferente perioadei de amortizare a autoturismului? Ce înregistrări contabile se fac și la ce rând din declarație se trece TVA de plată?

Conform **art. 305 din Codul fiscal**, ajustarea TVA deductibile se operează pe o perioadă de 5 ani (**lit. a) alin. (2) al art. 305**) și începe de la data de 1 ianuarie 2015 (anul în care s-a achiziționat autoturismul) (**lit. a) alin. (3) al art. 305**), cu mențiunea că ajustarea se poate efectua doar în cadrul perioadei de ajustare (**lit. a) alin. (5) al art. 305**), se face pentru toată TVA aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, și include și anul 2016 atunci când autoturismul va intra în regim cu utilizare mixtă.

Această ajustare se va opera în decontul de TVA din perioada fiscală în care autoturismul intră în acest regim mixt, la rândul 31.

Formula contabilă aferentă ajustării negative este: $635 = 4426$, cu TVA de ajustat (**pct. 80 alin. (4) din norme**: „Ajustarea taxei în cazul activelor corporale fixe prevăzute la alin. (1) se efectuează proporțional cu valoarea rămasă neamortizată la momentul la care intervin evenimentele prevăzute la alin. (2)”) la cota de TVA în vigoare la data achiziției autoturismului.

DIN SUMAR:

- 2 ► Vânzare imobil reevaluat. Monografie contabilă
- 3 ► Transport marfă achiziționată. Regim TVA
- 4 ► Închiriere auto către altă societate. Aplicarea scutirii și înregistrarea în scopuri de TVA
- 5 ► Bunuri materiale care prezintă diferențe la recepție
- 7 ► Facturări și plăți în valută între rezidenți. Implicații fiscale

Transport marfă achiziționată. Regim TVA

O societate A (plătitoare TVA, România) cumpără de la societatea B (plătitoare TVA, România) marfă pe care B o cumpără din Ungaria de la societatea C (plătitoare TVA, Ungaria). Transportul este în sarcina societății A (cumpărătorul final) care contractează un transport Ungaria – România. Prima factură de la societatea C (Ungaria) la societatea B (România) este fără TVA (achiziție intracomunitară pentru B) și a doua factură de la societatea B (România) la societatea A este cu TVA 20%.

Societatea A cumpără marfă cu 20% TVA deductibilă de la B, transportul fiind Ungaria – România, achitat de societatea A. Pe CMR apare expeditor C și destinatar societatea A. I se poate anula dreptul de deducere a TVA societății A pe motiv că e o livrare pe teritoriul Ungariei?

Marfa este pusă la dispoziție de către societatea B către societatea A pe teritoriul Ungariei. B trebuia să se înregistreze TVA în Ungaria și să vândă marfa la A cu livrare intracomunitară Ungaria – România fără TVA?

Potrivit **art. 273 din Codul fiscal**, se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, în calitate de proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

Operațiunea menționată este o **operațiune triunghiulară falsă**, deoarece cele trei societăți nu sunt înregistrate în trei state membre diferite.

Relația de transport al bunurilor din Ungaria în România trebuie să existe între furnizor și cumpărătorul revânzător, oricare dintre aceștia putând fi responsabil pentru transportul bunurilor.

Conform **art. 275 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal**, locul livrării este locul unde bunurile sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul în care bunurile nu sunt transportate sau expediate.

În categoria bunurilor care nu sunt transportate sau expediate se cuprind bunurile imobile, precum și orice alte bunuri mobile corporale care, deși sunt livrate, între vânzător și cumpărător nu există relație de transport.

În normele de aplicare a acestui articol se prezintă următorul exemplu:

O persoană impozabilă A stabilită în România livrează bunuri unei alte persoane impozabile B stabilite în alt stat

membru sau în România. Bunurile sunt transportate direct la C, o altă persoană, care cumpără bunurile de la B. În primul caz, persoana obligată să realizeze transportul este A sau B. Pe relația A – B se consideră o livrare cu transport, iar pe relația B – C se consideră o livrare fără transport.

În al doilea caz, dacă persoana obligată să realizeze transportul este C, pe relația A – B se consideră o livrare fără transport, locul livrării fiind locul unde bunurile sunt puse la dispoziția lui B. În relația B – C se consideră o livrare cu transport, locul livrării fiind locul unde începe transportul, respectiv în statul membru al furnizorului A, unde se află bunurile atunci când începe transportul.

În cazul prezentat, având în vedere că responsabil cu transportul este A, beneficiarul final, nu furnizorul C și nu intermediarul B, înseamnă că între B și C nu are loc o achiziție intracomunitară.

Locul livrării bunurilor de la C către B este în Ungaria, fiind o livrare fără transport.

Livrarea între A și B este o livrare cu transport, o achiziție intracomunitară pentru A, locul livrării fiind în Ungaria, locul unde începe transportul.

Codul fiscal aplicabil în România prevede la **art. 316 alin. (6)** că va solicita înregistrarea în scopuri de TVA înainte de realizarea operațiunilor, persoana impozabilă nestabilă în România și neînregistrată în scopuri de TVA în România, care intenționează:

- a) să efectueze o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care este obligată la plata taxei; sau
- b) să efectueze o livrare intracomunitară de bunuri scutită de taxă.

Având în vedere că legislația transpune prevederile aceleiași directive în materie de TVA și în Ungaria, societatea B din România ar fi trebuit să se înregistreze în scopuri de TVA în Ungaria, înaintea efectuării livrării intracomunitare către România.

Societatea A va înregistra atât TVA deductibilă, cât și TVA colectată, aceasta fiind beneficiarul achiziției intracomunitare.

Recomandare:

Având în vedere prevederile **art. 327 din Codul fiscal**, potrivit cărora orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor aferente, recomandăm înregistrarea atât a TVA deduse, cât și a TVA colectate pentru operațiunea prezentată.

Bunuri materiale care prezintă diferențe la recepție

S-a primit prin curierat o factură F1 pe care era trecută materie primă în valoare de 600 lei fără TVA:

- tricot roșu 10 kg x 30 lei (fără TVA);
- tricot galben 10 kg x 30 lei (fără TVA).

Valoarea totală a facturii era de 720 lei. La deschiderea coletului s-au găsit 20 kg de tricot roșu, cel galben lipsea. S-a păstrat întreaga cantitate de tricot roșu și s-a cerut trimiterea a 20 kg tricot galben. Firma furnizoare a făcut factură de storno F2 prin care storna factura F1, a făcut factura corectă F3 pentru 20 kg tricot roșu și factura F4 pentru 20 kg tricot galben.

Care este monografia corectă pentru înregistrarea în contabilitate și cum ar trebui înregistrată marfa în gestiune?

În O.M.F.P. nr. 2.634/2014 privind documentele financiar-contabile, la instrucțiunile privind întocmirea și utilizarea Notei de recepție și constatare diferențe (cod 14-3-1A) se arată:

„Nota de recepție și constatare de diferențe (NIR) servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încărcare în gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Nota de recepție și constatare de diferențe se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- ...
- bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție

...

În situația în care se constată diferențe la recepție, entitățile trebuie să stabilească prin proceduri proprii informațiile care trebuie să fie înscrise în Nota de recepție și constatare de diferențe (ex.: cantitatea și valoarea constatate plus/minus, persoanele care au făcut recepția și alte mențiuni, în funcție de necesități).”

Așadar, trebuie procedat în felul următor:

► Pentru factura F1 trebuie întocmit NIR, astfel:

1. tricot roșu:

- la rubrica de cantitate conform documente 10 kg
- la rubrica de cantitate recepționat 20 kg
- la rubrica de preț 30 lei
- la rubrica valoare (valoarea aferentă cantității recepționate) 600 lei

2. tricot galben

- la rubrica de cantitate conform documente 10 kg
- la rubrica de cantitate recepționat 0 kg
- la rubrica de preț 0 lei
- la rubrica valoare (valoarea aferentă cantității recepționate) 0 lei.

Din instrucțiunile privind întocmirea notei de recepție, se observă că acesta este un document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate și pentru încărcarea în gestiune.

Așadar, pe baza facturii F1 și a NIR-ului, se efectuează următoarele înregistrări:

A)

371/tricot roșu „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	10 kg x 30 lei = 300 lei - cantitate conform facturii și parțial recepționată
------------------------------	---	--------------------	---

371/tricot roșu „Mărfuri”	=	408 „Furnizori – facturi nesosite”	10 kg x 30 lei = 300 lei – cantitate rest parțial recepționată
------------------------------	---	--	---

327 / tricot galben „Mărfuri în curs de aprovizionare”	=	401 „Furnizori”	10 kg x 30 lei = 300 lei – cantitate conform facturii
--	---	--------------------	--

și

4426 „TVA deductibilă”	=	401 „Furnizori”	120 lei
---------------------------	---	--------------------	---------

Sau, dacă stornarea facturii F1 și emiterea celorlalte facturi corecte s-au realizat în aceeași lună și nu s-au operat vânzări/consumuri din cantitățile recepționate cu factura F1, operațiunile pot fi simplificate astfel:

B) se înregistrează întreaga factură F1 în contul 327:

327 „Mărfuri în curs de aprovizionare”	=	401 „Furnizori”	600 lei
--	---	--------------------	---------

4426 „TVA deductibilă”	=	401 „Furnizori”	120 lei
---------------------------	---	--------------------	---------

O.G. nr. 22/2016. Situația privind sumele restante mai vechi de 30 de zile de la emiterea facturii fiscale

Cine are obligația de a întocmi situația privind sumele restante mai vechi de 30 de zile? Societatea are datorii și creanțe restante mai vechi de 30 de zile, însă valoarea acestor facturi este mai mică de 10.000 lei. În acest caz ar trebui întocmită situația? La ce adresă de Internet trebuie transmisă?

Ordonanța de urgență nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată a fost **modificată prin O.G. nr. 22/2016, publicată în Monitorul Oficial nr. 658 din 29/08/2016.**

Conform noilor prevederi, care au intrat în vigoare la 01 septembrie 2016, persoanele juridice au obligația de a întocmi situația privind sumele restante mai vechi de 30 de zile de la emiterea facturii fiscale sau de la scadență, dacă scadența este clar specificată, către orice creditor, respectiv de la orice debitor, persoană juridică, după caz, cu sediul în România, care va cuprinde:

- a) elemente de identificare a calității de debitor:
 1. denumirea, sediul social și codul fiscal;
 2. denumirea, sediul social și codul fiscal ale creditorului;
 3. numărul, data emiterii, scadența, dacă este clar specificată, valoarea și soldul facturii ce urmează să fie plătită creditorului;
- b) elemente de identificare a calității de creditor:
 1. denumirea, sediul social și codul fiscal;

2. denumirea, sediul social și codul fiscal ale debitorului;
3. numărul, data emiterii, scadența, dacă este clar specificată, valoarea și soldul facturii ce urmează să fie încasată de la debitor.

Aceste situații se depun prin Internet la adresa dedicată în acest scop, în vederea includerii în procedura de compensare a datoriilor neplătite la termenele scadente și trebuie actualizate în decurs de o zi lucrătoare de la momentul oricărei modificări survenite.

Anterior, situația întocmită conform **art. 2 din O.U.G. nr. 77/1991** se depunea la Institutul de Management și Informatică (IMI) în vederea includerii în procedura de compensare a datoriilor neplătite la termenele scadente și trebuia actualizată periodic, la intervale de cel mult 30 de zile.

Situația privind sumele restante mai vechi de 30 de zile se întocmește și se depune prin Internet la adresa dedicată în acest scop, de către toate persoanele juridice, indiferent de forma de organizare (S.R.L., S.A., ONG etc.) și modalitatea de plată.

Până la sfârșitul lunii septembrie, Guvernul urmează să adopte o hotărâre pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a acestor prevederi.

Plată efectuată pentru stingerea obligației curente. Accesorii datorate. Ordinea de stingere

La data de 25 ianuarie 2016, data scadentă pentru obligațiile aferente anului 2015, Fondul pentru mediu, s-a achitat suma de 101.000 lei. În urma unui control de fond aferent perioadei 2006-2010, societatea a rămas cu accesorii neachitate în valoare de 100.000 lei cu care a intrat în litigiu, a pierdut, dar nu a primit încă decizia de încheiere. AFM a luat suma pentru principal de 101.000 lei și a achitat cu ea accesoriile vechi. Este corectă această acțiune conform noului Cod de procedură fiscală?

Potrivit **art. 165 alin. (1) și alin. (3) din Codul de procedură fiscală**, dacă un debitor datorează mai multe tipuri de

obligații fiscale, iar suma plătită nu este suficientă pentru a stinge toate obligațiile, atunci se stinge obligația fiscală pe care o indică debitorul sau care este distribuită potrivit distribuirii din contul unic, după caz, stingerea efectuându-se, de drept, în următoarea ordine:

- toate obligațiile fiscale principale, în ordinea vechimii, dată în principal de scadență;
- apoi obligațiile fiscale accesorii, în ordinea vechimii, dată de termenul de plată stabilit prin actele administrative fiscale prin care au fost individualizate accesoriiile;

România. Așa cum se poate constata, chiar în situația în care codul de TVA nu a fost util prestatorului din Irlanda, tratamentul fiscal aplicabil în România pentru o operațiune intracomunitară de achiziție de servicii rămâne neschimbat.

În acest caz, taxarea se efectuează la o bază de impozitare formată din valoarea totală a facturii emise de către prestator, inclusiv TVA. Valoarea operațiunii efectuate tre-

buie evidențiată în jurnalele pentru TVA și raportată atât prin decontul de TVA cod 300 (rândurile 7 și 20 cu report la rândurile 7.1 și 20.1), cât și prin declarația cod 390 VIES cu simbolul S.

Valoarea în lei a bazei de impozitare a TVA în România se determină prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data emiterii facturii de către prestator, ca dată a exigibilității TVA.

Declarația în formularul 394 a operațiunilor scutite de TVA

Începând cu luna octombrie 2016:

a) se evidențiază în Declarația 394 operațiunile scutite de TVA privind achizițiile de la persoanele înregistrate în scopuri de TVA, cât și operațiunile scutite de TVA privind achizițiile de la persoanele neînregistrate în scopuri de TVA?

b) se evidențiază în Declarația 394 operațiunile scutite de TVA privind livrările efectuate către persoanele înregistrate în scopuri de TVA, cât și operațiunile scutite de TVA privind livrările efectuate către/de la persoanele neînregistrate în scopuri de TVA?

Regulile generale privind completarea declarației 394 sunt prevăzute la **punctul 1 de la Capitolul 1 din Anexa nr. 2 „INSTRUCȚIUNI de depunere și completare a formularului (394) Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, cod MFP 14.13.01.02/f” din Ordinul nr. 3.769/2015, cu toate modificările și completările ulterioare:**

„1. Declarația se completează și se depune de către:

- a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform **art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile în România pentru care persoana obligată la plata taxei este furnizorul/prestatorul conform **art. 307 alin. (1) sau (7) din Codul fiscal** sau beneficiarul conform **art. 331 din Codul fiscal**.

Declarația se depune pentru orice operațiune taxabilă în România pentru care, conform titlului VII din Codul fiscal, este emisă o factură, inclusiv pentru avansuri, precum și pentru operațiunile la care se aplică sistemul TVA la încasare.

Declarația trebuie să conțină facturile care au fost emise în perioada de raportare, inclusiv cele care au înscrisă

mențiunea „taxare inversă” sau „TVA la încasare”, indiferent de data la care intervine exigibilitatea TVA.

De asemenea, în declarație se înscriu, pentru livrările de bunuri/prestările de servicii taxabile în România, următoarele informații:

- baza impozabilă și TVA aferente facturilor emise prin autofacturare conform lit. I pct. 2 din anexa nr. 1 la ordin;
 - valoarea totală a bonurilor fiscale, inclusiv facturile simplificate și bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate conform prevederilor art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal, indiferent dacă au/nu au înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului;
 - valoarea totală a documentelor emise pentru livrări de bunuri/prestări de servicii pentru care nu există obligația emiterii unei facturi și nici a bonului fiscal;
- b) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, conform art. 316 din Codul fiscal, care realizează achiziții de bunuri sau servicii taxabile pentru care locul livrării/prestării este în România conform **art. 275, respectiv art. 278 din Codul fiscal**, inclusiv achizițiile pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA conform **art. 307 alin. (2), (3), (5) și (6) și art. 331 din Codul fiscal**, indiferent de data la care intervine exigibilitatea taxei.

Nu se înscriu achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii pentru care există obligativitatea înscrierii în declarația 390.

Declarația trebuie să conțină facturile care au fost primite în perioada de raportare, indiferent de data la care intervine exigibilitatea TVA, inclusiv cele care au înscrisă mențiunea „taxare inversă” sau „TVA la încasare”, precum și borderourile de achiziții de bunuri, filele din carnetele de comercializare a produselor din sectorul agricol în cazul achizițiilor efectuate de la persoane fizice, contracte încheiate cu persoane fizice și/sau alte documente.