

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 12
Octombrie 2016

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Vânzările sub prețul de achiziție



MONOGRAFII CONTABILE

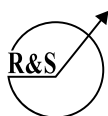
- Dividendele în natură. Aspecte contabile și fiscale privind acordarea lor
- Asociere între o microîntreprindere și o persoană fizică
- Înregistrări contabile privind contractarea unui împrumut de la un IFN

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Deductibilitatea cheltuielilor cu autovehiculele și obligativitatea întocmirii foii de parcurs

CAZURI PRACTICE

- Transport combustibil. Refacturare cheltuieli. Implicații fiscale
- Organizare gestiuni pentru comerț angro și online
- Declarația 394. Raportare facturi primite
- Achiziție imobil. Monografie contabilă. Implicații TVA



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro

Vânzările sub prețul de achiziție

expert contabil
Anca Ivanov

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

„Nu avem voie să vindem produse sau servicii sub costul de achiziție/prețul de producție” este o regulă pe care o cunoaște toată lumea. În realitate există însă situații în care o societate comercială este obligată să accepte un preț mai mic pentru unele din stocurile sale: fie acestea prezintă defecte de calitate, fie sunt prea vechi, iar prețul lor de piață a scăzut între timp sau sunt produse sezoniere care nu s-au vândut și sezonul se încheie etc.

În acest articol vom discuta despre **excepțiile de la regula generală** și vom descrie condițiile în care un comerciant poate totuși vinde un lot de produse la un preț mai mic decât costul la care a obținut aceste produse.

Interdicția vânzării sub costuri este reglementată la art. 17 al Ordonanței nr. 99 din 29 august 2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, act normativ care stabilește principiile generale privind desfășurarea activității comerciale și reglementează activitățile din sectorul comercial și al serviciilor de piață privind cerințele necesare desfășurării acestor activități, structurile de vânzare, practicile comerciale și regulile generale de comercializare, precum și sancțiunile în caz de nerespectare a prevederilor acesteia:

„Art. 17

Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a)–c), e)–i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare.”

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 99/2000 – reglementate prin Hotărârea Guvernului nr. 333/2003 – în categoria produselor aflate în pachete de servicii intră: pâinea sau apa minerală oferite gratuit consumatorilor, în cazul serviciilor de alimentație publică, telefonul oferit gratuit consumatorilor, în cazul pachetelor de servicii telefonice sau alte asemenea cazuri.

Aceleași Norme reglementează și **definiția costului de achiziție** la care face referire interdicția de la art. 17 ca fiind „egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport/aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a produsului respectiv”.

Nerespectarea prevederilor art. 17 este sancționată – conform art. 73 punctul 5 – „cu amendă de la 2.000 lei la 10.000 lei în măsura în care nu sunt aplicabile prevederile Legii concurenței nr. 21/1996, republicată” și – conform art. 74 – în cazul în care sancțiunea se aplică unei persoane juridice, „limitele minime și maxime ale amenzilor se dublează”.

Prevederile O.G. nr. 99/2000 – implicit interdicția vânzării sub costuri – NU se aplică – în acord cu prevederile art. 3 – activităților de comercializare având ca obiect:

- a) produsele medicamentoase, dispozitivele medicale;
- b) produsele agricole și agroalimentare vândute de producătorii agricoli individuali în baza certificatului de producător;
- c) combustibilii pentru uzul mijloacelor de transport, inclusiv cei comercializați prin stații de distribuție;
- d) bunurile din producția proprie a meșteșugarilor individuali vândute la locurile de producție;
- e) lucrările, brevetele și invențiile, precum și publicațiile de natură științifică sau informativă realizate de titularii acestora;
- f) tipăriturile, pliantele, broșurile și albumele, realizate în scopul prezentării patrimoniului cultural deținut de muzee, centre de cultură, teatre sau alte instituții similare acestora, ori bunurile culturale sau cu caracter promoțional specifice activității instituțiilor culturale, și comercializate prin fondul propriu al fiecărei instituții culturale sau cu prilejul unor manifestări cultural-artistice organizate de acestea;
- g) mărfurile vândute către vizitatori, în cadrul festivalurilor, târgurilor, saloanelor sau al altor manifestări expoziționale, cu condiția ca acestea să facă obiectul manifestărilor respective;
- h) produsele confiscate și valorificate conform dispozițiilor legale în vigoare;
- i) produsele și serviciile de piață reglementate prin acte normative speciale.

Dacă nu vă încadrați la activitățile descrise în paragraful de mai sus, vă vor fi utile informațiile care urmează, și anume **situațiile în care regula generală nu se aplică. Acestea se regăsesc la art. 16 literele a)–c) și e)–i) din O.G. nr. 99/2000 sub denumirea de vânzări cu preț redus:**

- a) vânzări de lichidare;
- b) vânzări de soldare;
- c) vânzări efectuate în structuri de vânzare denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică;
- d) vânzări ale produselor destinate satisfacerii unor nevoi ocazionale ale consumatorului, după ce evenimentul a trecut și este evident că produsele respective nu mai pot fi vândute în condiții comerciale normale;
- e) vânzări ale produselor care într-o perioadă de 3 luni de la aprovizionare nu au fost vândute;
- f) vânzări accelerate ale produselor susceptibile de o deteriorare rapidă sau a căror conservare nu mai poate fi asigurată până la limita termenului de valabilitate;
- g) vânzarea unui produs la un preț aliniat la cel legal practicat de ceilalți comercianți din aceeași zonă comercială, pentru același produs, determinat de mediul concurențial;
- h) vânzarea produselor cu caracteristici identice, ale căror prețuri de reprovizionare s-au diminuat.

1. Vânzările de lichidare – (descrise în amănunt la **art. 18-21 ale O.G. nr. 99/2000**) – sunt vânzările anunțate sub denumirea de lichidare/lichidări sau o altă denumire echivalentă, cum ar fi: „Închidere definitivă – totul trebuie să dispară – mari reduceri de prețuri” și se definesc prin desfacerea accelerată, la preț redus, a totalității sau a unei părți din mărfurile dintr-o structură de vânzare cu amănuntul, precedată sau însoțită de publicitate, **numai** în una din următoarele **situații**:

- încetarea definitivă a activității comerciantului, inclusiv în cazul schimbării proprietarului, chiriașului, locatarului sau mandatarului, după caz, care exploatează structura de vânzare, cu excepția cazurilor în care aceasta este vândută, cedată sau închiriată unei persoane juridice administrate de vechiul proprietar (utilizator) sau în care acesta este acționar;
- încetarea din proprie inițiativă a activității comerciantului în structura de vânzare respectivă sau ca urmare a anulării contractului de închiriere, locație sau mandat, în baza unei hotărâri judecătorești rămase definitive sau în baza unei hotărâri judecătorești de evacuare silită;
- întreruperea activității comerciale sezoniere pentru o perioadă de cel puțin 5 luni după terminarea operațiunilor de lichidare;
- schimbarea profilului structurii de vânzare, suspendarea sau înlocuirea unei activități comerciale desfășurate în acea structură;

- modificarea condițiilor de exploatare a suprafeței de vânzare, dacă lucrările de transformare și amenajare depășesc 30 de zile și sunt efectuate în interiorul acesteia, structura de vânzare fiind închisă în toată această perioadă, sau modificarea condițiilor de exercitare a activității în cazul încheierii ori anulării unui contract de distribuție având o clauză de aprovizionare exclusivă;
- vânzarea stocului de produse de către moștenitorii legali ai comerciantului defunct;
- deteriorarea gravă, din cauza unor calamități sau acte de vandalism, a unei părți sau, după caz, a întregului stoc de produse, exclusiv cele alimentare.

● **Obligațiile comerciantului în cazul vânzărilor de lichidare**

1) Comerciantul are obligația – în baza unui inventar detaliat al mărfurilor de lichidat împreună cu documentele justificative de proveniență a produselor respective – **să notifice vânzările de lichidare la primăria în a cărei rază teritorială se află structura de vânzare** cu o perioadă de 5-15 zile (după caz) înainte de începerea acestora. Perioada pentru care se notifică vânzările de lichidare este de maximum:

- 90 de zile pe an pentru cazurile prevăzute la art. 18 lit. a) și f);
- 60 de zile pe an pentru cazurile prevăzute la art. 18 lit. b), d), e) și g);
- 15 zile pe an pentru cazurile prevăzute la art. 18 lit. c).

Formularul notificării vânzărilor de lichidare și al listei de inventar pentru mărfurile de lichidat sunt prevăzute în anexa nr. 1 și, respectiv, anexa nr. 2 la H.G. nr. 333/2003. **Formularul notificării vânzărilor de lichidare** se adresează primarului și se poate completa și depune la sediul primăriei localității în a carei rază teritorială este amplasată structura de vânzare, iar în cazul municipiului București, la sediul primăriilor de sector, după caz, sau se poate transmite prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

În ambele cazuri, notificarea va fi însoțită și de **lista de inventar pentru mărfurile de lichidat**. Comerciantul sau persoana împuternicită de acesta va completa câte două formulare de notificare și două liste de inventar pentru mărfurile de lichidat. Un exemplar din notificare, la care se anexează lista de inventar, se depune/se transmite la sediul primăriei respective, iar al doilea exemplar din fiecare formular, împreună cu dovada/confirmarea de primire, se păstrează la sediul structurii de vânzare sau, după caz, la adresa amplasamentului unde se vor organiza vânzările de lichidare.

(2) La cererea organelor de control abilitate, **comerciantul este obligat să justifice cu documente legale situația care a motivat vânzarea de lichidare**, în termen de maximum 10 zile de la finalizarea operațiunilor de lichidare pentru situațiile prevăzute la **art. 18 lit. a)–d), f) și g)** și, respectiv, de maximum 45 de zile în cazul situațiilor prevăzute la art. 18 lit. e).

Documentele legale justificative sunt diferite în funcție de situația care a generat vânzarea de lichidare și se regăsesc la punctul 19 din H.G. nr. 333/2003.

- (3) Orice anunț sau altă formă de publicitate privind vânzarea de lichidare trebuie să specifice în mod obligatoriu:
- data de debut a vânzării și durata acesteia,
 - sortimentul de mărfuri supus vânzării de lichidare, în cazul în care operațiunea nu se referă la totalitatea produselor din structura de vânzare.

Pot face obiectul vânzărilor de lichidare numai produsele care fac parte din stocul structurii de vânzare și a căror contravaloare a fost achitată de comerciant la data depunerii/transmiterii notificării sau a emiterii hotărârii judecătorești prevăzute la art. 18 lit. b) (încetarea din proprie inițiativă a activității comerciantului în structura de vânzare respectivă sau ca urmare a anulării contractului de închiriere, locație sau mandat, în baza unei hotărâri judecătorești rămase definitive sau în baza unei hotărâri judecătorești de evacuare silită), sau la data evenimentelor prevăzute la art. 18 lit. g) (deteriorarea gravă, din cauza unor calamități sau acte de vandalism, a unei părți sau, după caz, a întregului stoc de produse, exclusiv cele alimentare).

În afara cazurilor prevăzute la **art. 18 lit. b) și g)**, orice vânzare de lichidare trebuie să aibă loc în structura de vânzare în care produsele au fost vândute în mod obișnuit, iar produsele destinate a fi comercializate în cadrul procedurii de vânzare de lichidare care reprezintă doar o parte a stocului structurii de vânzare, vor fi depozitate separat, iar comercializarea acestora va fi organizată într-un raion/spațiu distinct.

2. Vânzările de soldare – (detaliat la art. 22 – 28 din O.G. nr. 99/2000) – sunt vânzările însoțite sau precedate de publicitate și anunțate sub denumirea „soldare/soldări/solduri” care constau în desfacerea accelerată, la preț redus, a stocului de mărfuri sezoniere noi sau folosite/de ocazie dintr-o structură de vânzare cu amănuntul.

Pot fi supuse operațiunilor de soldare numai produsele nealimentare a căror desfacere are caracter sezonier. În această categorie se încadrează grupe de produse, cum ar fi, dar fără a se limita la: confecții, inclusiv blănărie, pielărie, produse de marochinărie și galanterie, tricotate, țesături, încălțăminte, articole sport-turism, cosmetice, aparate de încălzire și climatizare, ventilatoare, precum și alte produse similare.

Mărfurile ce fac obiectul soldării vor fi depozitate separat de celelalte produse și vor fi vândute fie în raioane/spații special amenajate pentru această operațiune, fie în cadrul aceluiași raion, caz în care vor fi bine individualizate.

Vânzările de soldare se pot efectua numai în cursul a două perioade pe an (15 ianuarie-15 aprilie inclusiv, pentru produsele de toamnă-iarnă și 1 august-31 octombrie inclusiv, pentru produsele de primăvară-vară), cu o durată maximă de câte 45 de zile fiecare, cu condiția ca produsele propuse pentru soldare să fie achitate furnizorului de către comerciant cu cel puțin 30 de zile înaintea datei de debut a perioadei de vânzări de soldare și oferite spre vânzare în mod obișnuit înaintea acestei date.

Stocul de produse propus pentru soldare trebuie să fie constituit cu cel puțin 15 zile înainte de data de debut a vânzării de soldare, și nu va fi reînnoit după constituire sau în cursul vânzărilor de soldare.

● **Obligațiile comerciantului în cazul vânzărilor de soldare**

1) Comercianții au obligația să notifice la primăria în a cărei rază teritorială își desfășoară activitatea perioada în care efectuează vânzările de soldare cu cel puțin 15 zile înainte de începerea operațiunilor.

Formularul notificării vânzărilor de soldare și al listei de inventar pentru mărfurile propuse pentru soldare sunt prevăzute în **anexa nr. 3** și, respectiv, **anexa nr. 4 la H.G. nr. 333/2003**.

Formularul notificării vânzărilor de soldare se prezintă primarului; formularul se poate completa și depune la sediul primăriei localității în a cărei rază teritorială este amplasată structura de vânzare, iar în cazul municipiului București, la sediul primăriilor de sector, după caz, sau se poate transmite prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

Lista de inventar pentru mărfurile de soldat va fi completată și păstrată la sediul structurii de vânzare respective pentru a putea fi prezentată la solicitarea organelor de control abilitate. Comerciantul sau persoana împuternicită de acesta va completa câte două formulare de notificare. Un exemplar din notificare se depune/se transmite la sediul primăriei, iar al doilea exemplar, împreună cu dovada/confirmarea de primire, se păstrează la sediul structurii de vânzare respective.

2) Documentele legale justificative care atestă că stocul de produse propus pentru soldare a fost constituit cu cel puțin 15 zile înainte de data de debut a vânzării de soldare și achitat cu cel puțin 30 de zile înainte de această dată vor fi păstrate pentru a putea fi prezentate, ori de câte ori este nevoie, organelor de control abilitate. Dovada achitării contravalorii produselor supuse vânzării de soldare rezultă din examinarea actelor contabile.

Orice anunț sau altă formă de publicitate privind soldarea trebuie să specifice obligatoriu:

- data de debut a vânzării de soldare și durata acesteia;
- sortimentul de mărfuri supus soldării în cazul în care operațiunea de soldare nu se referă la totalitatea produselor din structura de vânzare.

3. Vânzările efectuate în structuri denumite magazin de fabrică sau depozit de fabrică – (detaliat la art. 29-31 din O.G. nr. 99/2000) – sunt vânzările efectuate direct consumatorilor de către producători, pentru acea parte din producția lor care îndeplinește următoarele condiții asupra cărora consumatorii au fost informați:

- a) nu a fost anterior oferită spre vânzare din cauza defectelor de fabricație;
- b) face obiectul retururilor din rețeaua comercială;
- c) reprezintă stocul din producția sezonului anterior rămas nevândut.

Aspecte contabile și fiscale privind acordarea dividendelor în natură

expert contabil
Otilia-Mihaela Roman

MONOGRAFII
CONTABILE

Acordarea dividendelor în natură – aspecte contabile

În Reglementările contabile, la funcțiunea contului 457 „Dividende de plată”, se arată că acestea se debitează prin conturi de trezorerie – fapt ce reflectă acordarea efectivă cu „sumele achitate acționarilor/asociaților, reprezentând dividende datorate acestora (512, 531);”.

Se observă că nu apare nicio legătură între debitul contului 457 și creditul unui cont de bunuri, care să desemneze acordarea în natură a dividendelor.

În această situație, profesionistul contabil nu poate decât să intuiască natura operațiunii economice, aplicând raționamentul profesional, prin apelare la informațiile de care dispune. Astfel, tratamentul contabil aplicabil compensării dividendelor cu un bun poate deveni unul subiectiv, din lipsa unor tratamente clare din legislație.

Care sunt informațiile legale, prevăzute în Reglementările contabile, de care poate face uz profesionistul contabil?

1. Un prim element îl constituie aplicarea **principiului evaluării separate a elementelor de activ și de datorii, prevăzut la punctul 55**. Conform acestui principiu, „componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.”

Așadar, datoria societății față de acționari se evidențiază distinct de bunurile pe care aceștia le-ar primi în contul creanței lor.

2. Al doilea element este reprezentat de **principiul necompensării, prevăzut la punctul 56**. Conform acestui principiu:

„(1) Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

(2) Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe baza de documente justificative.

(3) Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

În situația de la alin. (3), în notele explicative se prezintă valoarea brută a creanțelor și datoriilor care au făcut obiectul compensării.”

Conform acestui principiu, nu se poate înregistra în contabilitate compensarea directă a datoriei societății față de asociat cu bunul ce trebuie acordat acestuia.

Pentru a se putea opera această stingere a unei datorii față de un creditor, cu un activ, trebuie evidențiată, mai întâi, creanța față de aceeași persoană.

Creanța se evidențiază prin înregistrarea venitului corespunzător, concomitent cu contabilizarea cheltuielii privind bunul scos din gestiune.

Dacă bunul acordat drept plată a dividendului este de natura unei imobilizări corporale, cheltuiala este reprezentată de valoarea rămasă de amortizat a acesteia la momentul acordării asociatului.

3. Al treilea element este reprezentat de **prevederile punctului 95 alin. (1)**, potrivit căruia:

„(1) La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate ...)”.

Conform acestor prevederi legale, bunurile care sunt scoase din gestiune, în cazul de față, prin predare către asociat, sunt evaluate la valoarea lor de înregistrare în contabilitate (care poate fi valoarea la cost de achiziție, valoarea reevaluată etc).

4. Al patrulea element este reprezentat de **punctele 242 alin. (1) și 243 alin. (1)**:

„242. _

(1) O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

243. _

(1) În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.”

Conform acestor paragrafe, o imobilizare se scoate din evidență când nu se mai așteaptă să genereze beneficii economice viitoare – deoarece imobilizarea este „promisă” asociatului –, iar la scoaterea din evidență a sa, în contabilitate se înregistrează distinct veniturile din vânzarea acesteia, precum și cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării.

În cazul în care asupra imobilizării s-au efectuat reevaluări care au generat un plus de valoare regăsită în rezerva din reevaluare, aceasta trebuie transferată asupra rezultatului reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare.

Luând în considerare pasajele legale prezentate, putem concluziona că operațiunea de stingere a unei datorii a societății față de asociat, reprezentând dividend, prin acordarea unui bun se consideră o livrare către asociat, care se înregistrează ca atare, prin evidențierea unei creanțe față de asociat în contrapartidă cu venitul aferent și cu cheltuiala corespunzătoare scoaterii din evidență a bunului.

După contabilizarea distinctă a datoriilor și creanțelor față de asociat, se poate opera compensarea între acestea, la valoarea cea mai mică.

Acordarea dividendelor în natură – aspecte fiscale

Odată stabilită natura economică a operațiunii de acordare a bunului contra datoriei – și anume livrare de bunuri către asociat –, se pune problema abordării fiscale a acesteia.

Din punct de vedere fiscal, se ridică problema a două impozite:

1) impozitul direct – cu care se impozitează orice venit obținut de către orice entitate (persoană fizică sau juridică)

și

2) impozitul indirect – respectiv TVA – cu care se impozitează consumul bunului.

Codul fiscal tratează cele două tipuri de impozite la următoarele articole:

1) pentru impozitul direct (impozitul pe dividend) – în funcție de calitatea beneficiarului, avem următoarele articole:

a) dacă beneficiarul este persoană juridică română – **art. 43**;

b) dacă beneficiarul este persoană juridică nerezidentă – **art. 221 și următoarele**;

c) dacă beneficiarul este persoană fizică română – **art. 91 și următoarele**;

d) dacă beneficiarul este persoană fizică nerezidentă – **art. 221 și următoarele**.

2) pentru TVA – avem următoarele articole, fără a fi exhaustive:

- art. 270 alin. (5) și punctul 7 alin. (7) din norme;
- art. 292 alin. (2) lit. f) și punctul 55 din norme;
- art. 286 alin. (1) lit. c) și e) și alin. (2) și punctul 30 din norme;
- art. 305 și punctul 79 din norme.

De asemenea, se aplică și prevederile comune de natură fiscală menționate la art. 7 punctul (11) și art. 11 din Codul fiscal.

EXEMPLUL 1

I) Acordarea dividendelor în natură în cazul unei societăți comerciale înființate conform Legii nr. 31/1990, a societăților, republicată

O societate având forma juridică de S.R.L., cu un singur asociat, a dispus, prin decizia asociatului unic din data de 25 mai 2016, repartizarea la dividende a profitului obținut în anul 2015, în valoare de 100.000 lei.

În luna octombrie 2016, societatea constată că nu dispune de lichidități pentru plata dividendelor.

În același timp, asociatul dorește o reclasificare a activității societății, prin orientarea afacerii către zona de confecții destinate adolescenților și tinerilor, prin realizarea de ținute casual.

Astfel, asociatul unic – printr-o decizie din data de 05 octombrie 2016 – stabilește ca dividendele să-i fie acordate sub forma unui imobil, concretizat într-o clădire (spațiu comercial), pe care societatea o deține și o utilizează în prezent în scopuri economice – respectiv comercializarea bunurilor de larg consum.

În contabilitate, clădirea prezintă următoarele date de identificare, în bilanța de la data de 31 octombrie 2016:

- valoare de înregistrare: 200.000 lei
- amortizare cumulată: 30.000 lei
- data achiziției: 01 aprilie 2007.

Clădirea a fost achiziționată în regim de taxare inversă.

Soluție fiscal-contabilă

1) În data 25 mai 2016, pe baza Deciziei asociatului unic, se înregistrează repartizarea profitului reportat (din 2015) la dividende:

1171	=	457	100.000 lei
„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Dividende de plată”	

2) În luna octombrie 2016, trebuie aplicat rationamentul profesional aferent operațiunii de atribuire a clădirii în contul dividendului.

Primul pas care trebuie întreprins este efectuarea evaluării clădirii, evaluare efectuată de un evaluator independent.

Vom presupune că valoarea stabilită de expertul evaluator este de 120.000 lei.

– o primă variantă de 120.000 lei cu TVA inclusă.

Al doilea pas îl reprezintă întocmirea în formă autentică, la notar, a contractului de dare în plată a clădirii, în care se va menționa, între altele, valoarea din raportul de evaluare.

Următorul pas este reprezentat de aplicarea tratamentului contabil și fiscal corespunzător.

3) Din punct de vedere fiscal, principala problemă care se ridică este cea a TVA aferente livrării imobilului.

Din perspectiva TVA, analiza operațiunii se realizează astfel:

a) Este operațiunea impozabilă în România?

Da, operațiunea este impozabilă în România, deoarece sunt îndeplinite, în mod cumulativ, toate cele patru condiții prevăzute la **art. 268 alin. (1) din Codul fiscal**:

„(1) Din punctul de vedere al taxei, sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 270-272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată; Norme metodologice
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).”

b) Dar operația este o livrare de bunuri, în sensul TVA?

Da, operațiunea privind distribuirea clădirii către asociatul societății este considerată o livrare cu plată (este o operațiune asimilată livrării), potrivit **art. 270 alin. (5) din Codul fiscal**:

„(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

c) Fiind o livrare de bunuri – în sensul TVA –, acestei operațiuni i se aplică regulile generale de stabilire a regimului TVA.

Astfel, obiectul livrării fiind un imobil, respectiv o clădire, se analizează dacă se aplică vreo scutire.

La **art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal** se prevede că este operațiune scutită fără drept de deducere „livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi...”

„3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției ...”

Așadar, clădirea nu reprezintă o construcție nouă – în sensul TVA –, ca urmare, livrarea este o operațiune scutită fără drept de deducere.

d) Odată ce s-a stabilit că operațiunea de livrare a construcției este scutită fără drept de deducere, se pune problema ce se întâmplă cu TVA de la achiziția clădirii.

S-a menționat, în prezentarea speței, că achiziția clădirii, în anul 2007, s-a efectuat în regim de taxare inversă – fiind achiziționată de la o persoană juridică, înregistrată în scop de TVA.

Taxarea inversă este un regim care acordă beneficiarului dreptul de deducere a TVA la momentul achiziției.

Aceasta înseamnă că societatea noastră a dedus TVA la achiziție, pentru clădire.

Însă regimul deducerii TVA, prevăzut la **art. 297 alin. (4) din Codul fiscal**, prevede:

„(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Conform paragrafului citat, taxa aferentă achiziției se deduce și rămâne dedusă, dacă operațiunea respectivă conduce la efectuarea de operațiuni taxabile.

e) În această situație, se pune problema ce se întâmplă cu TVA dedusă, având în vedere faptul că operațiunea de livrare a clădiri este scutită fără drept de deducere.

În această situație, s-ar aplica prevederile **art. 305** referitoare la ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital din Codul fiscal.

Conform alin. (4) lit. a) punctul 2 al art. 305:

„(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:
2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;”

În acest caz, societatea ar trebui să efectueze o ajustare în favoarea statului a taxei deduse inițial.

„Ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2) – 20 de ani, n.n.. Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;”

f) Calculul taxei deduse ce trebuie ajustată în favoarea statului se realizează astfel:

- perioada totală de ajustare este de 20 de ani, cu începere de la 01 ianuarie 2007 și până la 31 decembrie 2026;
- perioada rămasă din perioada de ajustare este de 11 ani, de la 01 ianuarie 2016 și până la 31 decembrie 2026;
- se stabilește taxa dedusă prin mecanismul taxării inverse, la momentul achiziției clădirii, în anul 2007, în care cota de TVA era de 19%:
 - taxa dedusă = 200.000 lei x 19% = 38.000 lei
- se stabilește taxa ce ar trebui ajustată în favoarea statului, pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare de 11 ani, respectiv se ajustează 11 douăzecimi din taxa dedusă inițial, astfel:
 - taxă ajustată (de plată) = 38.000 lei x 11 / 20 = 20.900 lei.

Rezultă că societatea ar trebui să înregistreze și să plătească la stat o TVA de 20.900 lei.

g) Însă conform art. 292 alin. (3) din Codul fiscal:

„(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin normele metodologice.”

Așadar, pentru o operațiune scutită fără drept de deducere privind livrarea de construcții vechi, societatea are posibilitatea de a opta pentru taxarea acesteia.

Opțiunea de taxare se realizează prin depunerea unei Notificări la organul fiscal.

Dacă societatea optează pentru taxarea livrării clădirii vechi, atunci nu mai efectuează ajustarea taxei deductibile prevăzute la lit. f) de mai sus.

În această situație, se efectuează colectarea taxei ce trebuie platită la stat, prin aplicarea procentului de 20% (procent în vigoare la data livrării) asupra unei baze stabilite **conform art. 286 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal**.

Baza de impozitare, potrivit punctului 30 alin. (3), „pentru active corporale fixe care constituie livrare de bunuri conform art. 270 alin. (4) și (5) din Codul fiscal este constituită din valoarea de înregistrare în contabilitate diminuată cu amortizarea contabilă.”