

Reevaluarea imobilelor – erori frecvente și remedierea acestora. Studiu comparativ privind metodele de reevaluare

Bază legală

Din punct de vedere contabil, se aplică prevederile punctelor 99 – 116 de la subsecțiunea 3.4.1. „Reevaluarea imobilizărilor corporale” din O.M.F.P. nr. 1.802/2014. Din punct de vedere fiscal, la determinarea amortizării fiscale se aplică prevederile art. 24 „Amortizarea fiscală” din Codul fiscal, iar la tratamentul rezervei din reevaluare se aplică prevederile art. 22 „Provizioane și rezerve”, alin. (5¹) din Codul fiscal.

reevaluare

Cazul 1:

Una dintre cele mai frecvent întâlnite erori la înregistrarea în contabilitate a rezultatelor reevaluării imobilelor este compararea valorii juste comunicate de evaluator cu valoarea brută contabilă în loc de valoarea netă contabilă.

Exemplu:

La 31.12.2014, înainte de reevaluare, situația conturilor este:

- ✓ sold debitor cont 212 „Construcții”: 1.500.000 lei
- ✓ sold creditor cont 2812 „Amortizarea construcțiilor”: 50.000 lei
- ✓ valoarea justă (valoarea de piață) comunicată de evaluator: 1.460.000 lei.



Eronat se constată o scădere din reevaluare din calculul: 1.500.000 lei – 1.460.000 lei = 40.000 lei și se înregistrează în contabilitate la 31.12.2014:

6813	=	212	40.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”		„Construcții”	

Cheltuiala înregistrată în rulajul debitor al contului 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” este o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit conform art. 21 alin. (4) litera ș) din Codul fiscal. Astfel valoarea în conturi după reevaluarea eronat înregistrată devine:

- sold debitor cont 212 „Construcții”: 1.460.000 lei
- sold creditor cont 2812 „Amortizarea construcțiilor”: 50.000 lei



În ianuarie 2015 se constată eroarea contabilă și se corectează:

– Înregistrarea corectă a rezultatelor reevaluării la 31.12.2014 ar fi trebuit să fie:

1) Anularea amortizării cumulate:

2812	=	212	50.000 lei
„Amortizarea construcțiilor”		„Construcții”	

În acest caz, valoarea netă contabilă a clădirii este: 1.450.000 lei.

2) Comparând valoarea netă contabilă cu valoarea justă de 1.460.000 lei rezultă un surplus din reevaluare de 1.460.000 lei – 1.450.000 lei = 10.000 lei, surplus care trebuia înregistrat:

212 „Construcții”	=	105.analitic pentru imobilul respectiv „Rezerve din reevaluare.analitic”	10.000 lei
----------------------	---	---	------------

Astfel valoarea în conturi după înregistrarea corectă ar fi trebuit să fie:

- ✓ sold debitor cont 212 „Construcții” = 1.460.000 lei
- ✓ sold creditor cont 2812 „Amortizarea construcțiilor” = 0 lei
- ✓ sold creditor cont 105 „Rezerve din reevaluare.analitic” = 10.000 lei.

Corectarea erorii contabile la data constatării se efectuează după cum urmează:

1) Anularea înregistrării cheltuielii utilizând – fiind vorba despre un alt exercițiu financiar – în loc de contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”, contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”:

212 „Construcții”	=	1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”	40.000 lei
----------------------	---	---	------------

2) Anularea amortizării cumulate:

2812 „Amortizarea construcțiilor”	=	212 „Construcții”	50.000 lei
--------------------------------------	---	----------------------	------------

3) Înregistrarea surplusului din reevaluare:

212 „Construcții”	=	105.analitic pentru imobilul respectiv „Rezerve din reevaluare.analitic”	10.000 lei
----------------------	---	---	------------

Situația în conturi înainte de corectarea erorii contabile era:

- ✓ sold debitor cont 212 „Construcții” = 1.460.000 lei
- ✓ sold creditor cont 2812 „Amortizarea construcțiilor” = 50.000 lei

Situația în conturi după corectarea erorii contabile este:

Sold debitor cont 212 „Construcții” = 1.460.000 lei + 40.000 lei – 50.000 lei + 10.000 lei
= 1.460.000 lei

- ✓ sold creditor cont 2812 „Amortizarea construcțiilor” = 50.000 lei – 50.000 lei = 0 lei
- ✓ sold creditor cont 105 „Rezerve din reevaluare.analitic” = 0 lei + 10.000 lei = 10.000 lei.

Corectarea erorii:

- se va explica în Notele contabile la Situațiile financiare anuale ce se vor întocmi pentru exercițiul 2015;
- se va determina depunerea Declarației rectificative 100 pentru trimestrul afectat și Declarația anuală privind impozitul pe profit cod 101 pentru anul 2014, impozitul pe profit fiind influențat de cheltuiala nedeductibilă înregistrată în rulajul debitor al contului 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”.



Investiții efectuate la clădire închiriată

Societatea comercială Lotrișor, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, având drept perioadă fiscală luna calendaristică, înscrisă în sistemul TVA la încasare, preia pe baza unui contract de închiriere dreptul de folosință a unei clădiri în vederea deschiderii unui magazin de vânzare cu amănuntul. Închirierea se efectuează pe o perioadă de 3 ani, începând cu data de 1 septembrie 2014, conform contractului nr. 32467/20.08.2014 încheiat cu S.C. Patrimob S.R.L., persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA. Conform clauzelor contractuale, închirierea se efectuează pentru un tarif de 2.500 lei/lună, exclusiv TVA. Pentru aplicarea regimului normal de taxare, proprietarul spațiului depune la organul fiscal competent notificarea pentru aplicarea acestui regim începând cu data de 1 septembrie 2014.



Pentru desfășurarea activității economice, S.C. Lotrișor decide transformarea și modernizarea clădirii cu destinația de magazin de desfacere cu amănuntul către populație a produselor alimentare. Lucrările se desfășoară în perioada 15.09 – 20.10.2014, valoarea totală a acestora fiind în sumă de 55.800 lei, din care bază de impozitare TVA 45.000 lei și TVA 10.800 lei.

Lucrările se recepționează în data de 24.10.2014 și deschiderea magazinului are loc în data de 1.11.2014. Investiția efectuată este considerată de S.C. Lotrișor S.R.L. drept mijloc fix amortizabil. Amortizarea lucrărilor de investiții se efectuează începând cu luna noiembrie 2014, pe întreaga perioadă de derulare a contractului de închiriere de 36 luni. După o perioadă de 10 luni de funcționare, S.C. Lotrișor S.R.L. decide în data de 25 august 2015 rezilierea contractului de închiriere din cauza faptului că valoarea vânzărilor efectuate nu asigură acoperirea cheltuielilor de exploatare a magazinului. Acest fapt este notificat locatorului, aspect care conduce la încheierea actului adițional nr. 1/28.08.2015 care intră în vigoare la data de 1 septembrie 2015.

Având în vedere că rezilierea contractului se efectuează din vina sa, S.C. Lotrișor S.R.L. nu poate să factureze pe numele proprietarului costul investiției efectuate, neamortizate, caz în care, după predarea bunului modernizat către proprietar, ajustează dreptul de deducere exercitat pe întreaga perioadă de executare a lucrărilor de modernizare. Având în vedere faptul că modernizarea este considerată un bun de capital din punctul de vedere al TVA, ajustarea se efectuează pentru o perioadă de 19 ani din totalul perioadei de ajustare de 20 de ani. La scoaterea din funcțiune a investiției, S.C. Lotrișor S.R.L. consideră nedeductibile d.p.d.v. fiscal la determinarea profitului impozabil atât cheltuielile cu valoarea neamortizată a modernizării efectuate, cât și valoarea sumei TVA ajustate înregistrate pe cheltuieli de exploatare.

Pe întreaga perioadă de derulare a contractului de închiriere, S.C. Lotrișor S.R.L. efectuează următoarele înregistrări contabile în baza documentelor justificative primite:

În luna septembrie 2014:

- preluarea bunului închiriat conform Procesului-verbal de predare-primire și înregistrarea valorii acestuia, extracontabil, în debitul contului 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie” pentru suma de 220.000 lei comunicată de locator;



- cheltuieli cu chiria spațiului închiriat conform facturii nr. 332 din data de 30.09.2014, emisă de locatorul S.C. Patrimob S.R.L.:

612	=	401.00001	2.500 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”	

concomitent cu înregistrarea sumei TVA deductibile, neexigibile, înscrise în factura locatorului:

4428	=	401.00001	600 lei
„TVA neexigibilă”		„Furnizori”	

- lucrări de construcții-montaj conform facturii nr. 2928/30.09.2014, emise de prestatorul S.C. Modconstruct S.R.L.:

231	=	404.00001	30.000 lei
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Furnizori de imobilizări”	

concomitent cu înregistrarea sumei TVA deductibile, neexigibile, înscrise în factura locatorului:

4428	=	401.00002	7.200 lei
„TVA neexigibilă”		„Furnizori”	

În luna octombrie 2014:

- plata facturii locatorului conform extrasului de cont:

401.00001	=	5121	3.100 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

concomitent cu înregistrarea TVA neexigibile devenite exigibile și exercitarea dreptului de deducere:

4426	=	4428	600 lei
„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

- plata facturii prestatorului de servicii conform extrasului de cont:

404.00001	=	5121	32.200 lei
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

concomitent cu înregistrarea TVA neexigibile devenite exigibile și exercitarea dreptului de deducere:

4426	=	4428	7.200 lei
„TVA deductibilă”		„TVA neexigibilă”	

Imputarea lipsurilor sau altor pierderi salariaților

În cazul în care ajungeți în situația neplăcută de a avea un salariat care a produs prejudicii astfel încât să fie necesar să i se impute lipsuri din gestiune sau pierderi cauzate din vina și în legătură cu munca sa, atunci este foarte important să se țină cont de următoarele aspecte:

1. Înregistrarea în contabilitate a imputării prejudiciului se poate face **numai pe baza unui titlu executoriu:**

– dacă recuperarea se va face pe cale amiabilă, salariatul vinovat trebuie să semneze că a luat la cunoștință despre Decizia de imputare și este de acord cu ea și, de asemenea, să semneze Angajamentul de plată.

Conform O.M.F.P. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile:

Decizia de imputare (cod 14-8-2) „servește ca: document de imputare a valorii pagubelor produse, titlu executoriu din momentul comunicării și document de înregistrare în contabilitate”, iar



Angajamentul de plată (cod 14-8-2/a) „servește ca angajament de plată a unei sume ce reprezintă o pagubă adusă unității, titlu executoriu pentru recuperarea pagubelor și titlu executoriu pentru executare silită, în caz de nerespectare a angajamentului”.

– dacă salariatul refuză recuperarea pe cale amiabilă sau refuză să participe la cercetarea administrativă pentru a-și argumenta nevinovăția, atunci trebuie să vă adresați instanței pentru a putea obține un titlu executoriu.

2) Este imperativ, indiferent de calea pe care se obține titlul executoriu, să se respecte întocmai **procedura cercetării administrative** prevăzută la Capitolul II „Răspunderea disciplinară” și Capitolul III „Răspunderea patrimonială” de la Titlul XI „Răspunderea juridică” din Codul muncii (art. 251-259). În caz contrar este foarte probabil ca, în cazul unui proces, să se piardă dreptul la recuperarea prejudiciului ba, mai mult, să trebuiască să se plătească și despăgubiri.

Exemplul 1:

S.C. AMENAJĂRI S.R.L. se ocupă cu amenajări interioare și reparații imobile pentru persoane fizice și juridice. Societatea încheie contracte cu diferiți furnizori de materii prime în care se acceptă de ambele părți ca plata facturilor cu valori mai mari să se facă după 30 de zile. De asemenea, se numește un delegat care va ridica marfa de la firmele furnizoare.



La efectuarea inventarierii anuale, se primește extrasul de cont de la unul dintre furnizori în care S.C. AMENAJĂRI S.R.L. figurează cu o factură neachitată în sumă de 5.000 de lei.

Din verificarea efectuată, a rezultat faptul că factura respectivă nu a ajuns niciodată în contabilitate, iar materiile prime nu au fost recepționate în gestiunea unității.

Furnizorul însă, în baza contractului încheiat și a faptului că a livrat marfa către delegatul desemnat, se așteaptă, în mod corect, să fie plătit. Se derulează cercetarea administrativă și salariatul recunoaște că a ridicat marfa de la furnizor, dar a vândut-o unor persoane fizice pe care nu le poate identifica.

S.C. AMENAJĂRI S.A. plătește în baza contractului factura furnizorului, achiziție pe care însă nu o înregistrează în contabilitate deoarece aceasta nu s-a produs practic pentru societate (principiul prevalenței economicului asupra juridicului):

6581	=	5121	5.000 lei
„Despăgubiri, amenzi și penalități”		„Conturi la bănci în lei”	

Salariatul semnează Decizia de imputare prin care recunoaște paguba produsă societății și în baza căreia se va înregistra imputarea sumei:

4282	=	7581	5.000 lei
„Alte creanțe în legătură cu personalul”		„Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități”	

Angajatul depune direct în contul societății suma imputată:

5121	=	4282	5.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Alte creanțe în legătură cu personalul”	



Cheltuielile înregistrate în rulajul debitor al contului 6581 „Despăgubiri, amenzi și penalități” sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit și vin în contrapartidă veniturilor impozabile înregistrate în contul 7581 „Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități”. Operațiunea nu implică TVA deoarece nu s-a realizat o achiziție pentru care să se exercite dreptul de deducere a TVA astfel încât operațiunea să fie considerată asimilată unei livrări de bunuri prin colectare și recuperare de la salariat.

Presupunând că salariatul nu avea banii disponibili pentru a plăti imputația pe loc, și că nu era concediat în urma acestei abateri, reținerea din salariu în limita de 1/3 din restul de plată s-ar fi înregistrat la plata salariului:

5311	=	%	3.000 lei
„Casa în lei”		4282	1.000 lei
		„Alte creanțe în legătură cu personalul”	
		421	2.000 lei
		„Personal – salarii datorate”	

Avans achitat pentru achiziții intracomunitare de bunuri

În cazul achitării unui avans pentru o achiziție intracomunitară de bunuri, cumpărătorul din România înregistrat în scopuri de TVA în regim normal nu este obligat să emită autofactura chiar dacă furnizorul nu emite o factură comercială. În lipsa facturii emise de către furnizorul intracomunitar pentru valoarea avansului încasat, cumpărătorul din România nu datorează TVA prin aplicarea regimului de taxare inversă materializat prin formula contabilă:

4426	=	4427	pentru avansul
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	achitat

Astfel, valoarea unui avans achitat pentru care nu s-a primit factura de la furnizor nu se evidențiază în jurnalele de TVA, motiv pentru care valoarea acestuia nu se raportează nici prin decontul de TVA cod 300, dar nici prin declarația recapitulativă cod 390 VIES în luna în care a fost achitat.



Acest aspect rezultă în mod expres din următoarele două acte normative:

- O.M.F.P. nr. 1.790 din 20 noiembrie 2012 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată” prin care se precizează că la rândurile 5 și 18 se înscriu informațiile preluate din jurnalul de cumpărări, privind baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare de bunuri și taxa pe valoarea adăugată aferentă, pentru care exigibilitatea taxei intervine în perioada de raportare, *„inclusiv sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri parțiale pentru achiziții intracomunitare de bunuri”;*
- O.M.F.P. nr. 76 din 21 ianuarie 2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (390 VIES) „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”: *„Achiziții intracomunitare de bunuri – se înscrie suma totală a achizițiilor intracomunitare de bunuri, pe fiecare furnizor, pentru care persoana impozabilă care depune declarația este obligată la plata taxei conform art. 151 din Codul fiscal, și pentru care exigibilitatea taxei intervine în luna calendaristică respectivă, inclusiv sumele din facturile primite pentru plăți de avansuri pentru achiziții intracomunitare de bunuri.”.*



Regimul de taxare inversă în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri se aplică la data faptului generator și a exigibilității TVA. Faptul generator intervine la data livrării bunurilor de către partenerul extern, aspect reglementat prin art. 135 „Faptul generator și exigibilitatea pentru achiziții intracomunitare de bunuri” alin. (1) din Codul fiscal alin. (1): *„În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția”* fără a interveni la data plății unui avans de către cumpărătorul din România. Aceste prevederi trebuie coroborate cu cele de la pct. 17 alin. (1) din normele de aplicare ale acestui articol: *„Faptul generator în cazul unei livrări intracomunitare de bunuri și faptul generator în cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri intervin în același moment, respectiv în momentul livrării de bunuri.”*

taxare
inversă

Exigibilitatea TVA intervine fie la data emiterii unei facturi de către partenerul extern pentru avansul încasat sau pentru bunurile livrate, fie la data emiterii unei autofacturi

TVA

TVA

de către cumpărătorul bunurilor pentru achiziția de bunuri dacă factura pentru bunurile livrate nu a fost emisă de către partenerul intracomunitar. Acest aspect este reglementat prin art. 135 alin. (2): „În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul echivalent art. 155 alin. (14) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură..... până la data respectivă.”

Aceste prevederi trebuie coroborate cu cele de la pct. 17 alin. (2) din Normele de aplicare a acestui articol: „Dacă furnizorul optează pentru emiterea facturii anterior faptului generator de taxă pentru livrarea intracomunitară de bunuri efectuată în condițiile art. 143 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv în cazul încasării de avansuri, exigibilitatea taxei aferente achiziției intracomunitare la beneficiar intervine la data emiterii facturii, conform art. 135 alin. (2) din Codul fiscal.”

În concluzie, regimul de taxare inversă se aplică fie la data facturii emise de către furnizorul intracomunitar pentru avansul încasat sau pentru bunurile livrate, fie la data autofacturii emise de către cumpărătorul din România pentru bunurile primite fără factură.



Obligația emiterii autofacturii de către cumpărătorul din România este reglementată prin Normele de aplicare a art. 135, la pct. 17 alin. (3) „Dacă beneficiarul nu a primit o factură de la furnizor până în a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc faptul generator, are obligația să emită autofactura prevăzută la art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.”



De regulă, pentru a încasa un avans, furnizorul intracomunitar emite o factură proforma, document care nu reprezintă document justificativ d.p.d.v. contabil, dar nici document fiscal d.p.d.v. al TVA. Pentru plata efectuată în baza unei facturi proforma, cumpărătorul din România, înregistrat în scopuri de TVA în regim normal, nu trebuie să aplice regimul de taxare inversă prin formula contabilă:

4426	=	4427
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”

În acest caz, cumpărătorul din România înregistrează avansul achitat doar în evidența contabilă, pe baza extrasului de cont ca document justificativ, fără a completa evidența fiscală organizată pe baza jurnalelor pentru TVA.



Firma Lotrișor din România, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, înscrisă în Registrul operatorilor intracomunitari, având drept perioadă fiscală luna calendaristică, achită în luna martie 2015 un avans în sumă de 1.000 euro în favoarea firmei Automatique din Franța, înregistrate în scopuri de TVA în Franța. Suma de 1.000 euro se achită în avans în data de 10.03.2015 pentru efectuarea unei achiziții intracomunitare de bunuri constând în 50 buc. tastaturi wireless pentru calculatoare, la prețul unitar de 20 euro/bucată, exclusiv TVA, deoarece firma Lotrișor comunică partenerului său codul de înregistrare în scopuri de TVA emis de autoritatea fiscală din România.

Bunurile sunt destinate comercializării la preț cu ridicata din depozitul specializat care urmează a se deschide în data de 15.04.2014. Avansul se achită pe baza facturii pro-forma emise de furnizorul intracomunitar în data de 6.03.2015. Pentru avansul încasat integral pentru bunurile care urmează a fi livrate, furnizorul Automatique din Franța nu emite factura comercială.

În data de 30.03.2015, firma Lotrișor primește, fără factură, cantitatea de 40 buc. tastaturi în valoare totală de 800 euro. În lipsa facturii care nu se primește până pe data de 15.04.2015, inclusiv, firma Lotrișor emite autofactura cu data de 31.03.2015, utilizând cursul valutar în vigoare la data de 31.03.2015, conform prevederilor pct. 17 alin. (3) din Normele de aplicare a art. 135 din Codul fiscal: *„Dacă beneficiarul nu a primit o factură de la furnizor până în a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc faptul generator, are obligația să emită autofactura prevăzută la art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal. Pentru determinarea taxei se utilizează cursul de schimb prevăzut la art. 139¹ din Codul fiscal, respectiv cel din data emiterii autofacturii.”*

Autofactura este un document fiscal care se emite pentru luna martie 2015 deoarece se utilizează pentru:

- aplicarea regimului de taxare inversă la data faptului generator (data livrării bunurilor de către partenerul extern);
- întocmirea jurnalelor pentru TVA aferentă lunii martie 2015 (jurnalul pentru cumpărări corespunzător rulajului debitor al contului 4426 „TVA deductibilă” și jurnalul pentru vânzări corespunzător rulajului creditor al contului 4427 „TVA colectată”);
- raportarea operațiunii prin decontul de TVA cod 300 și declarația informativă cod 390 VIES aferente lunii martie 2015.



În data de 10.04.2015, primește diferența de 10 buc. tastaturi în valoare totală de 200 euro. La aceeași dată, primește și factura emisă de furnizor în data de 30.03.2015 pentru cantitatea totală de 50 buc. tastaturi în valoare de 1.000 euro.

Având în vedere că factura este emisă la o dată anterioară emiterii autofacturii, firma Lotrișor are obligația ajustării bazei de impozitare a TVA în baza prevederilor pct. 17 alin. (3) din Normele de aplicare a art. 135 din Codul fiscal: *„..... În situația în care, ulterior emiterii autofacturii, beneficiarul primește factura de la furnizor, care este emisă la o dată anterioară datei autofacturii, acesta are obligația de a ajusta baza de impozitare în funcție de cursul de schimb în vigoare la data emiterii facturii de către furnizor.”*

Pentru operațiunile realizate, firma Lotrișor din România efectuează, pe baza documentelor justificative, înregistrări contabile și raportări fiscale prin utilizarea cursului valutar al B.N.R. la data faptului generator și al exigibilității TVA, după cum urmează:

- 4,4435 lei/euro în data de 10.03.2015, reprezentând data plății avansului;
- 4,4061 lei/euro în data de 30.03.2015, reprezentând data emiterii facturii de către furnizorul intracomunitar;
- 4,4098 lei/euro în data de 31.03.2015, reprezentând data emiterii autofacturii de către cumpărătorul din România;
- 4,4159 lei/euro în data de 10.04.2015, reprezentând data primirii celui de al doilea lot de bunuri.



Înregistrările contabile care se efectuează sunt următoarele:

- în data de 10.03.2015, conform extrasului de cont bancar ca document justificativ, plata în valută a avansului în sumă de 1.000 euro, cu un echivalent de 4.443,50 lei (1.000 euro x 4,4435 lei/euro = 4.443,50 lei):

4091.00001	=	5124	4.443,50 lei
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		„Conturi la bănci în valută”	

Plata avansului se înregistrează prin creditul contului 5124 „Conturi la bănci în valută”.

S.C. LOTRISOR S.R.L. c.f. RO21673827 r.c. J32/3298/2015
Judetul NEAMT loc. BICAZ str. Barajului nr. 10 cod postal 929182

Fisa contului		- Lei -		01.03.2015 -- 30.04.2015		
5124 CONTURI LA BANCA IN DEVIZE						
Debit precedent		0.00		Sold initial debitor		
Credit precedent		0.00		0.00		
Data	Nr. doc.	Explicatie	Cont corespondent	Sume debitoare	Sume creditoare	Sold
10.03.2015	f.v.	INCASARE 1.000 EURO DIN CASA	581	4 440.20	0.00	4 440.20
10.03.2015	extras cont	PLATA AVANS AUTOMATIQUE 1.000 EURO	409.00002	0.00	4 443.50	3.30
Rulaj total				4 440.20	4 443.50	
				Sold final creditor		
				3.30		

- în data de 31.03.2015, intrarea în gestiune a bunurilor livrate în primul lot (40 buc. tastaturi x 20 euro/buc. = 800 euro), conform Notei de intrare-recepție ca document justificativ, la cursul valutar de 4,4098 lei/euro, în vigoare la data recepției (800 euro x 4,4098 lei/euro), fără factura primită din partea furnizorului:

371	=	401.00002	3.527,84 lei
„Mărfuri”		„Furnizori”	

- în data de 31.03.2015, aplicarea regimului de taxare inversă, pentru evidențierea obligației de plată a TVA, pe baza autofacturii emise cu data de 31.03.2015 [(800 euro x 4,4098 lei/euro) x 24%] = (3.527,84 lei x 24%) = 846,68 lei:

4426	=	4427	846,68 lei
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

Aplicarea regimului de taxare inversă se evidențiază în jurnalele pentru TVA aferente lunii martie 2015 și se raportează până pe data de 27 aprilie 2015 inclusiv (data de 25 aprilie 2015 este zi nelucrătoare), prin:

- decontul de TVA cod 300 la rândurile 5 și 18 „Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă) cu report la rândurile 5.1 și 18.1 „Achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea intracomunitară”;



- declarația informativă cod 390 VIES, cu simbolul A.

Notă: Având în vedere faptul că autofactura este doar un document fiscal, fără a avea un caracter comercial, închiderea d.p.d.v. contabil a avansului achitat nu se efectuează în luna martie 2015. Închiderea avansului se efectuează în luna aprilie 2015, pe baza facturii primite de la furnizor și a recepției bunurilor.



- în data de 31.03.2015, închiderea conturilor de TVA:

4427	=	4426	846,68 lei
„TVA colectată”		„TVA deductibilă”	

În luna martie 2015, din fișa contului 4426 „TVA deductibilă” rezultă următoarele înregistrări contabile:

S.C. LOTRISOR S.R.L. c.f. RO21673827 r.c. J32/3298/2015
Judetul NEAMT loc. BICAZ str. Barajului nr. 10 cod postal 929182

Fisa contului		- Lei -		01.03.2015 -- 31.03.2015		
4426 TVA DEDUCTIBILA						
Debit precedent		0.00				
Credit precedent		0.00		Sold initial debitor 0.00		
Data	Nr. doc.	Explicatie	Cont corespondent	Sume debitoare	Sume creditoare	Sold
31.03.2015	taxare inversa	OBLIGATIE PLATA - REGIM TAXARE INVERSA	4427	846.68	0.00	846.68
31.03.2015	inchid. TVA	TVA DEDUCTIBILA	4427	0.00	846.68	0.00
Rulaj total				846.68	846.68	
				Sold final debitor 0.00		

De asemenea, din fișa contului 4427 „TVA colectată” rezultă următoarele înregistrări contabile:

S.C. LOTRISOR S.R.L. c.f. RO21673827 r.c. J32/3298/2015
Judetul NEAMT loc. BICAZ str. Barajului nr. 10 cod postal 929182

Fisa contului		- Lei -		01.03.2015 -- 31.03.2015		
4427 TVA COLECTATA						
Debit precedent		0.00				
Credit precedent		0.00		Sold initial creditor 0.00		
Data	Nr. doc.	Explicatie	Cont corespondent	Sume debitoare	Sume creditoare	Sold
31.03.2015	taxare inversa	OBLIGATIE PLATA - REGIM TAXARE INVERSA	4426	0.00	846.68	846.68
31.03.2015	inchid. TVA	TVA DEDUCTIBILA	4426	846.68	0.00	0.00
Rulaj total				846.68	846.68	
				Sold final creditor 0.00		

- în data de 10.04.2015:

1. intrarea în gestiune bunurilor livrate în al doilea lot (10 buc. tastaturi x 20 euro/buc. = 200 euro), conform Notei de intrare-recepție ca document justificativ, la cursul valutar de 4,4061 lei/euro, în vigoare la data emiterii facturii de către furnizor din 30.03.2015 (200 euro x 4,4061 lei/euro = 881,22 lei):

371 „Mărfuri”	=	401.00002 „Furnizori”	881,22 lei
------------------	---	--------------------------	------------

concomitent cu aplicarea regimului de taxare inversă, pentru evidențierea obligației de plată a TVA pentru suma de 200 euro, pe baza facturii primite de la partenerul extern, emisă în data de 30.03.2015 [(200 euro x 4,4061 lei/euro) x 24%] = (881,22 lei x 24%) = 211,50 lei:

4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	211,50 lei
---------------------------	---	-------------------------	------------

Pentru achiziția intracomunitară de bunuri efectuată în luna aprilie 2015, aplicarea regimului de taxare inversă se evidențiază în jurnalele pentru TVA întocmite pentru luna aprilie 2015 și se raportează până pe data de 25 mai 2015 inclusiv:

- decontul de TVA cod 300 la rândul 5 și 18, cu report la rândul 5.1 și 18.1;
- declarația informativă cod 390 VIES, cu simbolul A.

2. ajustarea bazei de impozitare a TVA pentru primul lot de bunuri livrat, în valoare de 800 euro, prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data emiterii facturii de către furnizorul intracomunitar (30.03.2015), față de cursul valutar în vigoare la data autofacturii emise în data de 31.03.2015. Operațiunea se efectuează obligatoriu deoarece factura emisă de furnizor are o dată anterioară autofacturii emise de cumpărător. Odată cu ajustarea bazei de impozitate a TVA, se efectuează regularizarea sumei TVA rezultată din aplicarea regimului de taxare inversă în luna martie 2015 pentru suma TVA de 846,68 lei corespunzător unei baze de impozitare în sumă de 3.527,84 lei [(800 euro x 4,4098 lei/euro) x 24%] = (3.527,84 lei x 24%) = 846,68 lei.

Ca urmare a stornării autofacturii, baza de impozitare a TVA aferente primului lot de marfă livrat în luna martie 2015 este în sumă de 3.524,88 lei (800 euro x 4,4061 lei/euro). Suma TVA aferentă acestei baze de impozitare este de 845,97 lei (3.524,88 lei x 24% = 845,97 lei).

autofactură

În baza autofacturii stornate, ajustarea bazei de impozitare a TVA și regularizarea TVA aferente se evidențiază în jurnalele pentru TVA aferente lunii aprilie 2015, cu semnul minus pentru suma de 846,68 lei corespunzător unei baze de impozitare în sumă de 3.527,84 lei.

Având în vedere modificarea bazei de impozitare a TVA, dar și faptul că bunurile aprovizionate nu au fost vândute la data ajustării bazei de impozitare a TVA și a regularizării sumei TVA datorate, S.C. Lotrișor corectează prețul de intrare în gestiune a mărfurilor aprovizionate, după cum urmează:

- stornează valoarea de intrare a bunurilor, calculată la cursul valutar în vigoare în data autofacturii, respectiv 31.03.2015:

371 „Mărfuri”	=	401.00002 „Furnizori”	(-) 3.527,84 lei
------------------	---	--------------------------	------------------