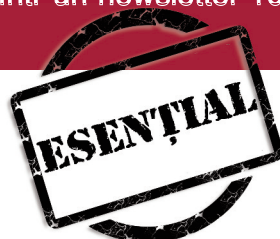


TAXE ȘI IMPOZITE

Noutăți legislative, comentarii și exemple într-un newsletter 100% practic!



Editorial

Au mai trecut și am mai făcut niște alegeri!

Se spune că emoția ne ghidează în orice alegere pe care o facem. Oare tot emoția a fost cea care și-a spus cuvântul și în cazul alegerilor europarlamentare? Cât a fost rațiune și cât a fost emoție?



Și pentru că avem cu toții o viață dublă: una reală, în offline și una virtuală, în online, campaniile electorale și eforturile mai-marilor ce ne conduc de la Bruxelles s-au mutat și în rețelele sociale. Altfel cum s-ar explica faptul că duminică, 25 mai, când m-am trezit târziu și mi-am deschis Facebook-ul, pe prima pagină, un mare banner îmi spunea că prietenii mei: x, y, z au votat deja și că eu ar trebui să fac același lucru. La final eram și întrebat: *Tu mergi azi la vot?*

mergi azi la vot?

Că trebuie să fim cetățeni responsabili cu toții, sunt perfect de acord. Că avem niște drepturi și obligații, că noi avem putere de decizie, că a nu vota nu ar trebui să fie o opțiune, că putem contribui la schimbare etc. etc. etc. ... înțeleg și subscriu. Doar că... să fiu invadat de frenezia alegerilor europarlamentare și în mediul ăsta nu e tocmai ceva care să mă determine să mă ridic din pat și să mă duc alergând într-un suflet spre secția de votare.

Oricum, au trecut și alegerile astea. A venit rândul altora să se așeze confortabil în fotoliile Parlamentului European.

Și pentru că suntem cetățeni europeni cu acte în regulă, în acest număr al newsletterului, încercăm să deslușim ce drepturi și obligații avem în spațiul comunitar când vine vorba de diferite servicii prestate, tranzacții încheiate și nu numai.

Florin Turza,
avocat, redactor-șef

În această ediție:

Import de marfă. Înregistrări contabile și formarea costului de înregistrare	2
Servicii publicitare. Deductibilitatea TVA	3
Achiziție autoturism vechi. Stabilirea amortizării. Taxe și impozite	4
Tratamentul TVA aplicabil unui transfer de active	6
Procesarea prin regranulare a deșeurilor de plastic. Tratament fiscal	7
Servicii de drive-test pentru beneficiar stabilit pe teritoriul comunitar	8

Import de marfă. Înregistrări contabile și formarea costului de înregistrare

Întrebare:

SC X SRL achiziționează de la un furnizor extern marfă. În vamă s-au plătit taxe vamale și comision vamal aplicat asupra mărfii importate. Pentru mărfurile importate, SC X SRL plătește și TVA 24%. Care este înregistrarea mărfii importate, potrivit facturii, declarației vamale de import și fișei de calcul al importului? Care este înregistrarea plății în vamă a taxelor vamale, a comisionului vamal și a TVA aferente mărfii achiziționate? Care este înregistrarea sumei virate din contul curent în lei pentru licitația valutară? Dar înregistrarea sumei în valută încasate la licitația valutară?

Răspuns:

Pentru a înțelege întreaga problemă ridicată, vom porni cu un exemplu:

Se achiziționează marfă de la un furnizor extern non UE. Acesta emite factura sa externă în data de 25.04.2014, în valoare de 2.000 USD, respectiv 100 buc. x 20 USD/buc. Marfa ajunge efectiv în vama românească în data de 10.05.2014. Aici se întocmește DVI, pe care se menționează ca taxe: taxele vamale, comisionul vamal și TVA 24%. Acestea se plătesc la autoritatea vamală cu ordin de plată în data de 10.05.2014. Plata furnizorului extern se face în data de 05.05.2014. Așadar, la data de 10.05.2014, societatea din România deține următoarele documente: factura externă de marfă, DVI-ul și ordinele de plată ale datoriei vamale (taxe vamale, comision vamal și TVA). De menționat că orice operațiune exprimată în valută se înregistrează în contabilitate atât în valută, cât și în lei, conform punctului 184 alin. (1) din Reglementările contabile.

Monografie contabilă:

1) În data de 25.04.2014, se înregistrează în contabilitate factura externă, emisă de furnizorul non UE, la cursul valutar comunicat de BNR din ultima zi bancară anterioară efectuării operațiunii (valabil la data efectuării operațiunii), respectiv cursul BNR afișat în data

de 24.04.2014 (punctul 185 alin. (5) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009 – denumite în continuare „reglementări contabile”). Cursul valutar pentru înregistrarea facturii externe, publicat de BNR în 24.04.2014, este de 3,2273 lei/USD. Având în vedere faptul că la data de 25.04.2014 (data facturii), marfa nu era sosită în unitate, drept cont de stoc se va utiliza un cont din grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare”, respectiv contul 327 (punctul 154 alin. (3) din reglementările contabile).

$327 = 401 / \text{analitic furnizorul extern}$
 $2.000 \text{ USD} \times 3,2273 \text{ lei/USD} = 6.454,60 \text{ lei}$

Înregistrarea în contabilitate a stocurilor (fie ele și în curs de aprovizionare) se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor de la furnizor la cumpărător. În cazul nostru, data transferului riscurilor și beneficiilor de la furnizorul extern către firma dvs. este considerată data facturii emise de furnizor, respectiv 25.04.2014 (punctul 155 alin. (1) din reglementările contabile).

2) La data de 30.04.2014 (la finalul lunii), soldul contului de furnizor se reevaluează la cursul de schimb valutar comunicat de BNR din ultima zi bancară a lunii. Diferențele de curs se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar

(punctul 186 din reglementările contabile). Cursul BNR din 30.04.2014 este de 3,2194 lei/USD. Diferențele de curs se determină astfel: $2.000 \text{ USD} \times (3,2194 - 3,2273) = -15,80 \text{ lei}$ – diferențe favorabile de curs, deoarece cursul de la finalul lunii este mai mic decât cursul inițial de înregistrare. Acestea se înregistrează ca venituri din diferențe de curs: $401 = 765 \text{ } 15,80 \text{ lei}$.

3) În data de 05.05.2014 trebuie achitat furnizorul extern. Deoarece societatea nu are disponibilități în valută, trebuie să schimbe lei în valută (trebuie să cumpere valută). Cursul de schimb al sumei în lei în sumă în valută și, implicit, cursul la care se efectuează înregistrarea în contabilitate a cumpărării de valută este cursul utilizat de banca comercială prin care se efectuează licitația valutară, fără ca acest schimb să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar (punctul 173 alin. (2) din reglementările contabile).

Atenție: la licitațiile privind vânzarea – cumpărarea de valută nu se utilizează cursul BNR, ci doar cursul băncii respective, aferent operațiunii în cauză. Așadar, licitația se va face la un curs valutar utilizat de banca dvs, curs care va fi menționat în extrasul de cont valutar și care va genera și suma în lei ce trebuie vândută din contul curent de lei pentru cumpărarea sumei în valută, de 2.000 USD. În concret, presupunem că banca utilizează la momentul efectuării licitației un curs de 3,23 lei/USD. Acest curs va fi menționat fie pe extrasul de lei, fie pe extrasul de valută, fie pe ambele extrase.

Pe baza extrasului de cont curent în lei, în data de 05.05.2014, se înregistrează vânzarea unei sume în lei de 2.000 USD x 3,23 lei/USD = 6.460 lei:

$581 = 5121 \text{ } 6.460 \text{ lei}$

Pe baza extrasului de cont curent în valută, în data de 05.04.2014, se înregistrează cumpărarea a 2.000 USD, la cursul de licitație de 3,23 lei/USD:

$5124 = 581$

$2.000 \text{ USD} \times 3,23 \text{ lei/USD} = 6.460 \text{ lei}$

Tot pe baza extrasului de cont curent în valută se înregistrează plata furnizorului extern. În acest moment, pentru înregistrarea în lei a operațiunii privind decontarea furnizorului extern se utilizează cursul BNR din ultima zi bancară anterioară operațiunii (este cursul valutar comunicat de BNR în data de 02.05.2014) care, în cazul nostru, este de 3,1991 lei/USD (punctul 185 alin. (8) din reglementările contabile).

Concomitent cu plata furnizorului în valută, se înregistrează și diferențele de curs valutar, între cursul din 30.04.2014 și cursul aferent efectuării decontării, astfel:

$2.000 \text{ USD} \times (3.1991 - 3.2194) = -40,60 \text{ lei}$

$401 = 5124 \quad 2.000 \text{ USD} \times 3,2194 = 6.438,80 \text{ lei}$

și $5124 = 765 \quad 40,60 \text{ lei}$.

4) DVI-ul din data de 10.05.2014 presupunem că este întocmit la un curs de 3,25 lei/USD.

Pe acest DVI vom avea următoarele sume aferente drepturilor vamale:

– valoarea în vamă a mărfii:

$2.000 \text{ USD} \times 3,25 \text{ lei/USD} = 6.500 \text{ lei}$

– pentru taxele vamale presupunem o sumă de 300 lei (suma taxei vamale este menționată în DVI);

– pentru comisionul vamal presu-

punem o sumă de 100 lei (suma comisionului vamal este menționată în DVI);

– pentru TVA în vamă vom avea următorul calcul (deși și suma TVA este menționată în DVI):

baza de calcul: $6.500 \text{ lei} + 300 \text{ lei} + 100 \text{ lei} = 6.900 \text{ lei}$

TVA în vamă: $6.900 \text{ lei} \times 24\% = 1.656 \text{ lei}$.

În baza DVI vom efectua următoarele înregistrări contabile:

a) înregistrarea taxelor vamale:

$371 = 446/\text{taxe vamale} \quad 300 \text{ lei}$

b) înregistrarea comisionului vamal:

$371 = 446/447 / \text{comision vamal} \quad 100 \text{ lei}$

c) înregistrarea TVA în vamă (este deductibilă):

$4426 = 446/\text{TVA în vamă} \quad 1.656 \text{ lei}$

d) plata la organul vamal a drepturilor vamale, pe bază de extras de cont și ordine de plată:

– plată taxe vamale: $446/\text{taxe vamale} = 5121 \quad 300 \text{ lei}$

– plată comision vamal: $446/447/\text{comision vamal} = 5121 \quad 100 \text{ lei}$

– plată TVA în vamă: $446/\text{TVA în vamă} = 5121 \quad 1.656 \text{ lei}$

e) înregistrarea efectivă a mărfii sosite (pe bază de NIR întocmit de

societate la intrarea în gestiunea sa a mărfii):

$371 = 327$

$100 \text{ buc.} \times 20 \text{ USD/buc.} \times 3,2273 \text{ lei/USD} = 6.454,60 \text{ lei}$ (suma de 6.454,60 lei este valoarea la care s-a înregistrat marfa în curs de aprovizionare, inițial, în data de 25.04.2014).

Atenție: nu se calculează diferențe de curs valutar la marfă între cursul inițial, din 25.04.2014, și cursul din 10.05.2014 (punctul 59 alin. (1) litera c) din reglementările contabile).

Se observă că în valoarea mărfii se includ și taxele vamale și comisioanele vamale, conform punctului 51 alin. (1) din reglementările contabile.

Fișa de calcul al costului unitar de înregistrare a mărfii importate:

– valoare marfă la cost de achiziție

din factura furnizorului = 6.454,60 lei

– taxe vamale = 300 lei

– comision vamal = 100 lei

Total valoare marfă = 6.854,60 lei (este egal cu rulajul debitor al contului 371).

Costul unitar de înregistrare în contabilitate și în gestiune = 6.854,60 lei: $100 \text{ buc.} = 68,546 \text{ lei/buc.}$

Bază legală:

– funcțiunea „conturilor din grupa 32 din reglementările contabile”.

Servicii publicitare. Deductibilitatea TVA

Întrebare:

Societatea plătește o sumă de bani unui client cu condiția să fie nominalizată ca furnizor al acestuia. Suma de bani se plătește în baza unui acord (contract) semnat de ambele părți. Clientul a emis factură cu TVA.

1. Costul este deductibil?
2. Tranzacția intră în sfera TVA?
3. Dacă da, TVA este deductibilă?

Răspuns:

Operațiunea prezentată de dvs. este în sfera de aplicare a TVA, fiind echivalentă cu serviciul de popularizare a denumirii societății pe care o reprezentați și a activității acesteia,

aspect care conduce, implicit, la menținerea și dezvoltarea afacerii. Astfel, din punctul de vedere al TVA se poate considera că achiziția serviciului respectiv conduce la realizarea de operațiuni taxabile, scutite cu drept

de deducere (exporturi și livrări intracomunitare de bunuri) și neimpozabile (de exemplu, prestări de servicii pentru beneficiari stabiliți în afara teritoriului României).

În acest caz, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) lit. a), b) și c) din Codul fiscal conform căroră „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi

fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹...”

Exercitarea dreptului de deducere se face pe baza facturii emise de către prestatorul din România și numai dacă valoarea acesteia este achitată de către cumpărător, în situația în care prestatorul este persoană impozabilă stabilită în România, plătitoare de TVA, înscrisă în sistemul TVA la încasare, condiție reglementată prin art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal: „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare”.

Aceste prevederi trebuie coroborate cu cele de la pct. 46 alin. (1) din Normele de aplicare a art. 146 conform cărora deducerea se efectuează doar în baza facturii emise în original și a dovezii efectuării plății: „Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului...”.

Pentru a demonstra realitatea prestării serviciului și destinația acestuia pentru realizarea de operațiuni taxabi-

le, scutite cu drept de deducere și neimpozabile, trebuie să fiți în posesia suportului material al serviciului de popularizare, de exemplu: broșuri, pliante, etichete diverse sau postare pe site-ul prestatorului. Valoarea serviciului facturat de prestator este cheltuielă deductibilă d.p.d.v. al impozitului pe profit deoarece este aferentă realizării de venituri impozabile.

În acest caz, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (1): „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile” și prevederile art. 21 alin. (2) lit. d): „Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și: d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare”. În concluzie, suma TVA deductibilă înscrisă în factura prestatorului poate fi dedusă, iar costul serviciului achiziționat este cheltuielă deductibilă, dar numai dacă se respectă condițiile prezentate anterior.

Achiziție autoturism vechi. Stabilirea amortizării. Taxe și impozite

Întrebare:

Compania dorește să achiziționeze un autoturism cu o vechime de 4 ani de la o companie de leasing, autoturism ce inițial a fost în leasing operațional dat unei alte companii pe o perioadă de 48 de luni. Această mașină este pentru un director de vânzări și va fi folosită 100% în interes economic. Valoarea de cumpărare a mașinii s-ar ridica la aproximativ 75.000 lei (fără TVA).

1. Această mașină poate fi considerată ca fiind complet amortizată sau, în funcție de politica de amortizare stabilită de companie, o mai poate amortiza încă un an, spre exemplu?
2. Care ar putea fi cheltuielile cu deductibilitate limitată și cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit?
3. Trebuie să se depună vreo declarație la taxe locale și cu ce frecvență? Sau trebuie să se depună alte declarații fiscale?

Răspuns:

1. În conformitate cu prevederile punctului 110 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3.055/2009, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor. Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale, sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora. Potrivit art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării,

rii, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor acestui articol.

Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare ale mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004, cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare a acestora, care corespund cu duratele de amortizare în ani, aferente regimului de amortizare liniar.

Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal, valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării. În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv.

Potrivit informațiilor cuprinse în Secțiunea III – „Alte precizări”, punctul 3 din acest catalog, în cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durată normală de utilizare neconsumată, pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii în funcțiune, durata normală de utilizare rămasă), recuperarea valorii de intrare se face pe durata normală de funcționare rămasă. În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durată normală de funcționare expirată sau pentru care nu se cunosc datele de identificare, durata normală de funcționare se stabilește de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent.

Așadar, în cazul autoturismelor amortizate integral, noua durată normală de funcționare se va stabili de către un expert tehnic sau de către o comisie tehnică din cadrul societății, în funcție de starea tehnică, beneficiile economice viitoare așteptate ale autoturismului, iar cheltuiala este deductibilă fiscal dacă autoturismul este folosit pentru obținerea de venituri impozabile potrivit prevederilor de la art. 21 din Codul fiscal.

2. Deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea pentru mijloacele de transport este limitată la suma de 1.500 lei/lună conform prevederilor art. 24 alin. (11¹) din Codul fiscal, redat în continuare:

„Prin derogare de la prevederile art. 7 alin. (1) pct. 33 și 34, pentru mijloacele de transport personale care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, astfel cum sunt definite în Reglementările privind omologarea de tip și eliberarea cărții de identitate a vehiculelor rutiere, precum și omologarea de tip a produselor utilizate la acestea – R.N.T.R. 2, aprobate prin Ordinul ministrului lucrărilor publice, transporturilor și locuinței nr. 211/2003, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună.

Pentru aceste mijloace de transport nu se aplică prevederile alin. (11) lit. f). Sunt exceptate situațiile în care mijloacele de transport respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operațional sau pentru instruire de către școlile de șoferi.

În consecință, numai în situația în care autovehiculul respectiv se înscrie în excepțiile mai înainte menționate, nu se mai aplică limitarea de 1.500 lei/lună, în ceea ce privește amortizarea.

3. Potrivit prevederilor art. 261 alin. (1) din Codul fiscal, orice persoană care are în proprietate un mijloc de transport care trebuie înmatriculat/înregistrat în România, datorează un impozit anual pentru mijlocul de transport, cu excepția cazurilor în care în prezentul capitol se prevede altfel.

Potrivit prevederilor pct. 94 din Normele metodologice, contribuabilii care dețin în proprietate mijloace de transport care trebuie înmatriculate/înregistrate în România, datorează impozitul pe mijloacele de transport în condițiile titlului IX din Codul fiscal.

Prin sintagma mijloc de transport care trebuie înmatriculat/înregistrat, prevăzută la art. 261 alin. (1) din Codul fiscal, se înțelege orice mijloc de transport, proprietate a unei persoane fizice sau a unei persoane juridice, care potrivit legii, face obiectul înmatriculării/înregistrării.

Potrivit prevederilor art. 264 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană care dobândește/înstrăinează un mijloc de transport sau își schimbă domiciliul/sediul/punctul de lucru are obligația de a depune o declarație fiscală cu privire la mijlocul de transport, la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale pe a cărei rază teritorială își are domiciliul/sediul/punctul de lucru, în termen de 30 de zile inclusiv, de la modificarea survenită.

Prin urmare, în termen de 30 de zile de la achiziție, aveți obligația de a depune o declarație la Direcția de impozite și taxe locale, o singură dată, pentru înregistrarea autoturismului și pentru stabilirea impozitului anual.