

Consilierul Verde al Contabilului

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**

Lichidarea unei microîntreprinderi – monografie contabilă

Lichidarea societăților este reglementată de Legea nr. 31/1990, actualizată, a societăților comerciale.

Normele metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni privind lichidarea societății se regăsesc în O.M.F.P. nr. 897/2015, exemplul nr. 19.

Din punct de vedere contabil, se efectuează operațiunile contabile de închidere conturi, de vânzare a unor bunuri, iar din punct de vedere fiscal, se calculează impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și TVA, precum și impozitul din lichidare (dacă este cazul).

Situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau a lichidării persoanelor respective se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în condițiile prevăzute de reglementările contabile emise în acest sens.

Potrivit Ordinului nr. 898/2015, aceste situații financiare se întocmesc pentru data stabilită potrivit Legii societăților, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile, și se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților.

La deschiderea procedurii de lichidare, persoanele juridice intrate în lichidare depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice Situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau lichidare (cod S1039).

Pe parcursul lichidării, persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii, depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, o Raportare contabilă anuală (cod S1004).

Potrivit art. 263 și 268 din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, după terminarea lichidării, în vederea radierii, lichidatorii întocmesc Situația financiară după terminarea lichidării (cod S1039).

Situațiile financiare au solduri finale 0 rezultate în urma achitării datoriilor, încasării creanțelor și a partajării capitalului propriu.

Veniturile din lichidare sunt venituri în investiții, conform art. 91 lit. e) din Codul fiscal și se impun cu o cotă de 10% din venitul obținut care nu reprezintă restituire aport, conform art. 97 alin. (5) din Codul fiscal.

Obligația calculării, reținerii și plății impozitului revine persoanei juridice. Impozitul calculat și reținut la sursă în cazul lichidării persoanei juridice se plătește până la data depunerii situației financiare finale la oficiul Registrului comerțului, întocmite de lichidatori.

Important!

Dacă societatea nu are suficient profit a cărui repartizare să acopere valoarea de piață a activelor din patrimonial societății, transmiterea dreptului de proprietate asupra clădirii se va face obligatoriu la valoarea de piață, transferul se va face prin vânzare, tot la valoarea de piață:



„33. principiul valorii de piață – atunci când condițiile stabilite sau impuse în relațiile comerciale sau financiare între două persoane afiliate diferă de acelea care ar fi existat între persoane independente, orice profituri care în absența condițiilor respective ar fi fost realizate de una dintre persoane, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile acelei persoane și impozitate corespunzător;”

În ceea ce privește TVA, potrivit art. 270 alin. (5) din Codul fiscal, 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 art. 270 alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Atenție!



În sensul titlului III din Codul fiscal, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

Astfel, dacă o societate se află în dizolvare, urmată de lichidare la sfârșitul anului, aceasta nu mai poate aplica sistemul de impozitare al unei microîntreprinderi și este obligată, chiar dacă sunt îndeplinite celelalte condiții, să treacă la impozit pe profit începând cu 1 ianuarie anul următor.



O societate comercială plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii cu asociat unic decide lichidarea voluntară.

Balanța de verificare prezintă următoarele solduri:

Contul 1012 „Capital social vărsat” – sold creditor = 200 lei

Contul 1061 „Rezerve legale” – sold creditor = 40 lei

Contul 1068 „Alte rezerve” – sold creditor = 309.046 lei

Contul 117 „Rezultatul reportat” – sold debitor = 7.861 lei

Contul 2111 „Terenuri” – sold debitor = 321.978 lei

Contul 212 „Construcții” – sold debitor = 379.021 lei

Contul 2812 „Amortizarea construcțiilor” – sold creditor = 14.213 lei

Contul 441 „Impozit pe profit/venit” – sold debitor = 2.005 lei

Contul 455 „Sume datorate acționarilor/asociaților” – sold creditor = 387.366 lei

Asociatul dorește să păstreze terenul și clădirea în contul împrumutului acordat firmei.

Rezerva legală, la constituire, a fost deductibilă la calculul impozitului pe profit.

Se renunță la impozitul pe profit plătit în plus și nerecuperat.

Bilanțul înainte de lichidare se prezintă astfel:

%	=	212	<u>379.021 lei</u>
2812		„Construcții”	14.213 lei
„Amortizarea construcțiilor”			
6583			364.808 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”			

4) Se compensează creanțele asociatului cu datoria față de societate:

455	=	461	387.366 lei
„Sume datorate acționarilor/ asociaților”		„Debitori diverși”	

457	=	461	277.090 lei
„Dividende de plată”		„Debitori diverși”	

5) Se închid conturile de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	321.978 lei + 364.808 lei =
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli privind activele cedate”	686.786 lei

7583	=	121	664.456 lei
„Venituri din vânzarea activelor”		„Profit sau pierdere”	

6) Se calculează impozitul pe venitul microîntreprinderii:

1% x (664.456 + rezerva legală de 40 de lei) = 6.645 lei

698	=	4418	6.645 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe venit”		„Impozit pe venit”	

7) Se anulează creanța asupra statului:

635	=	441	2.005 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Impozit pe profit/venit”	

8) Se închide contul 121:

121	=	635	2.005 lei
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

121	=	698	6.645 lei
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli cu impozitul pe venit”	

Creare programe informatice

În cazul serviciilor de editare a produselor software, este cunoscut faptul că acestea pot necesita o perioadă mai lungă de timp pentru realizare.

La finele lunii/perioadei pot exista servicii care nu au fost încă facturate. Acestea vor fi recunoscute în contabilitate ca servicii în curs de execuție.

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora, potrivit punctului 446 alin. (1) și (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

Stadiul de execuție al lucrării se determină pe baza de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

Din punct de vedere contabil, potrivit pct. 19 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, veniturile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii.

Recunoașterea veniturilor se realizează simultan cu recunoașterea creșterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creșterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreșterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii).

Contabilitatea de gestiune are drept scop:

- înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit;
- calculul producției în curs de execuție;
- determinarea costului efectiv de execuție.



Prin contabilitatea de gestiune, are loc gruparea cheltuielilor cu scopul calculării costurilor efective, după cum urmează:

- a) **cheltuieli directe.** Cheltuielile directe sunt cheltuielile care se identifică pe un anumit obiect de calculație, de exemplu un program informatic, încă din momentul efectuării lor, motiv pentru care valoarea acestora se include direct în costul programului respectiv;
- b) **cheltuieli indirecte.** Cheltuielile indirecte sunt cheltuielile care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, de exemplu un program informatic deoarece se referă la întreaga producție a persoanei juridice în ansamblul ei.



În această categorie se includ:

- regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor, atelierelor etc.;

tite de TVA în statul membru în care acestea sunt impozabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă, se declară în formularul 390.

În decontul de TVA, formularul 300, operațiunea se declară la rândul 3 cu preluare la rândul 3.1.

Important!

În declarația recapitulativă, formularul 390, se declară numai acele servicii intracomunitare pentru care locul prestării se stabilește conform regulii generale prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.



- Înregistrarea operațiunii în contabilitate, în baza facturii emise către beneficiari, persoane impozabile, stabiliți pe teritoriul Uniunii Europene:

4111	=	704
„Clienți”		„Venituri din servicii prestate”

Serviciile prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Uniunii Europene urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de Titlul VII Taxa pe valoarea adăugată, dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă, formularul 390 „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare” conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă, și nici obligații referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.

→ Dacă în cazul importului de servicii există un tratament diferit între plătitorii și neplătitorii de TVA, în cazul exportului de servicii, operațiunile nu sunt impozabile în România și facturile se întocmesc fără TVA.

- Înregistrarea operațiunii în contabilitate, în baza facturii emise către beneficiari, persoane impozabile, stabiliți în afara Uniunii Europene:

4111	=	704
„Clienți”		„Venituri din servicii prestate”

În decontul de TVA, formularul 300, operațiunea se declară la rândul 3 fără preluare la rândul 3.1.

Exemplu:

Firma Crossman S.R.L., înregistrată în scopuri de TVA, are ca obiect de activitate „Activități de editare a altor produse software”. Activitatea se desfășoară la punctul de lucru al societății, spațiul alocat fiind utilizat în baza unui contract de închiriere încheiat cu o societate care are calitatea de persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA.



- Plata facturii NT. 38332 se efectuează în data de 12 martie anul N prin cont bancar:

401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi curente la bănci”	1.428 lei
--------------------	---	------------------------------------	-----------

- ▲ Cheltuieli cu diverse materiale consumabile (hârtie, toner, CD-uri etc.) conform facturii nr. 329382 din data de 04 martie anul N, emise de furnizorul IMPRITON S.A.:

604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”	=	401 „Furnizori”	250 lei
---	---	--------------------	---------

4426 „TVA deductibilă”	=	401 „Furnizori”	47,5 lei
---------------------------	---	--------------------	----------

401 „Furnizori”	=	5311 „Casa în lei”	297,5 lei
--------------------	---	-----------------------	-----------

- ▲ Achiziția unei imprimante care se încadrează în categoria obiectelor de inventar, conform facturii nr. 93234 din data de 12 martie anul N, emise de furnizorul IMPRITON S.A.:

303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	=	401 „Furnizori”	850 lei
---	---	--------------------	---------

4426 „TVA deducibilă”	=	401 „Furnizori”	161,5 lei
--------------------------	---	--------------------	-----------

- Obiectul de inventar este dat în consum, valoarea acestuia fiind înregistrată pe cheltuieli de exploatare:

603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”	=	303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	850 lei
--	---	---	---------

- Plata facturii nr. 93234 se efectuează în data de 15 martie anul N prin cont bancar:

401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi curente la bănci”	1.011,5 lei
--------------------	---	------------------------------------	-------------

- ▲ Achiziția unui laptop în valoare de 5.950 lei, inclusiv TVA, încadrat în categoria mijloacelor fixe care se amortizează într-o perioadă de 5 ani. Înregistrarea se efectuează în baza facturii nr. 444332 din data de 14 martie anul N, emise de furnizorul SOFTECHIP S.R.L.:

214 „Aparatură birotică”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	5.000 lei
-----------------------------	---	-----------------------------------	-----------

▲ La sfârșitul lunii martie anul N, închiderea conturilor de cheltuieli prin debitul contului 121 „Profit sau pierdere”, inclusiv închiderea soldului creditor al contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”:

121	=	%	7.858,81 lei
„Profit sau pierdere”		603	850 lei
		„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”	
		604	250 lei
		„Cheltuieli privind materialele nestocate”	
		605	300 lei
		„Cheltuieli privind energia și apa”	
		612	1.200 lei
		„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriiile”	
		628.02	500 lei
		„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” (analitic)	
		628.03	443,82 lei
		„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” (analitic)	
		641	4.220 lei
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	
		646	95 lei
		„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”	
712	=	121	7.858,81 lei
„Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”		„Profit sau pierdere”	

Prin această înregistrare contabilă, suma cheltuielilor de exploatare aferentă producției în curs de execuție este egală cu soldul creditor al contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”, rezultatul contabil fiind zero.

Astfel, producția în curs de execuție nu conduce la înregistrarea de pierdere contabilă și fiscală, chiar dacă s-au efectuat cheltuieli din activitatea de exploatare.

În acest caz, firma Crossman S.R.L. nu datorează bugetului de stat impozit pe profit conform rezultatului contabil și fiscal înregistrat, extracontabil, în registrul de evidență fiscală întocmit la 31 martie anul N.

La închiderea lunii martie anul N, Crossman S.R.L. înregistrează un sold debitor al contului 332 „Servicii în curs de execuție” în care se reflectă costul serviciilor în curs de execuție.

Achiziția unui spațiu web

IT semnifică prescurtarea cuvântului compus din expresia „tehnologia informației”, formată din primele litere ale acesteia.

Tehnologia informației implică atât activități de „producție”, de exemplu, programe informatice, cât și activități de prestări de servicii (realizare, promovare și întreținere site, închiriere site-uri web, stocare de informații și întreținere bază de date, mentenanță, administrare servere etc.).

➤ Achiziția unui spațiu web

Achiziția unui spațiu web de la un furnizor sau de la un revânzător al serviciilor de găzduire pe acel site web, cunoscut sub denumirea de „Web Hosting Reseller”, reprezintă din punctul de vedere al TVA o achiziție de servicii electronice. Noțiunea „reseller” se utilizează pentru firma care vinde produsele cu un adaos comercial față de valoarea de fabricație, pe scurt VAR (Value-Added Reseller).

În situația în care prestatorul de servicii este stabilit pe teritoriul comunitar, operațiunea reprezintă pentru beneficiarul din România o achiziție intracomunitară de servicii impozabilă în România.

De asemenea, pentru încadrarea acestei operațiuni în categoria serviciilor electronice în vederea aplicării unui tratament fiscal corect din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, trebuie reținute și prevederile din ANEXA II a Directivei 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată cu privire la Lista orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică prevăzute la articolul 56 alin. (1) lit. k) pct. 1 „1. Furnizarea și găzduirea de site-uri de Internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;”.

Din punctul de vedere al impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente, achiziția unui serviciu de găzduire a unui domeniu web nu reprezintă o plată de natura redevențelor așa cum este definită prin **art. 7 pct. 36 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:**

„(1) Se consideră redevență plățile de orice natură primite pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele: d) orice echipament industrial, comercial sau științific, container, cablu, conductă, satelit, fibră optică sau tehnologii similare;”

Din acest motiv, plata către prestator a serviciului de web facturat nu se supune reținerii la sursă a impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente conform prevederilor **art. 223 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal:** *„(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: d) redevențe de la un rezident;”*

Practic, achiziția unui drept de utilizare a unui spațiu web pe o perioadă determinată nu reprezintă plata unei redevențe pentru utilizarea unui activ corporal, ci doar plata unui serviciu electronic. În acest sens, se rețin precizările de la **pct. 3 alin. (11) din Normele de aplicare a art. 8 „Definiția sediului permanent” din Codul fiscal.**

membru, servicii pentru care este obligată la plata taxei în România conform art. 307 alin. (2), înaintea primirii serviciilor respective”.

Înregistrarea se efectuează înainte de primirea serviciilor, prin formularul 700 „Declarație pentru înregistrarea/modificarea în mediu electronic a mențiunilor ulterioare înregistrării fiscale, precum și pentru radierea înregistrării fiscale” în care se va completa subsecțiunea B.VI „Înregistrarea în scopuri de TVA sau mențiuni în cazul altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii, (...), conform art. 317 din Codul fiscal”.

La primirea serviciului, beneficiarul înregistrat în scopuri de TVA determină suma TVA de plată pe care o achită, efectiv, bugetului de stat, până pe data de 25 a lunii următoare celei în care serviciul a fost primit. Fiind o taxă nerecuperabilă, TVA astfel calculată va majora costul serviciului la care se referă.

Rețineți!

În relația cu un beneficiar persoană impozabilă, prestatorul consideră serviciul efectuat neimpozabil în statul membru pe teritoriul căruia este stabilit, dar impozabil la beneficiarul din România, persoană impozabilă care îi comunică un cod valid de TVA emis de autoritatea fiscală din România.

În acest caz, monografia contabilă a serviciilor de **închiriere a unui site web** este diferită, în funcție de calitatea beneficiarului de plătitor de TVA în regim normal sau de plătitor de TVA în regim special.

⇒ **Plătitor de TVA înregistrat în regim special:**

Exemplu:

Societatea Miracom, persoană impozabilă din România, neînregistrată în scopuri de TVA în regim normal datorită faptului că nu a realizat o cifră de afaceri de 300.000 lei/an și nici nu a formulat opțiunea de înregistrare înainte de depășirea acestei cifre de afaceri, comandă prestatorului WebSquare din Franța, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, furnizarea serviciilor de găzduire web pentru o perioadă de 12 luni.

Comanda se lansează în data de 10 mai anul N pentru furnizarea lunară a serviciilor începând cu data de 1 iunie anul N, cu obligația emiterii facturii de către prestator cel mai târziu până la sfârșitul lunii calendaristice pentru care serviciul este prestat.

Până la data primirii primei facturi, aferente lunii iunie anul N, beneficiarul din România se înregistrează în scopuri de TVA la organul fiscal competent și comunică prestatorului din Franța codul de TVA obținut în regim special conform prevederilor art. 317 din Codul fiscal, asumându-și astfel responsabilitatea plății TVA în România pentru serviciul primit.

Prima factură este emisă de către prestatorul din Franța în data de 28 iunie anul N, fiind în valoare de 200 euro, exclusiv TVA, conform mențiunii „impozabil la beneficiar”.



✍ pentru luna iulie anul N:

- Să înregistreze plata facturii prestatorului intracomunitar pentru suma de 980 lei (200 euro x 4,90 lei/euro = 980 lei):

401	=	5124	980 lei
„Furnizori” (analitic distinct WebSquare)		„Conturi la bănci în valută”	

- Să înregistreze venituri financiare din diferențe favorabile de curs valutar în sumă de 10 lei aferente datoriei calculate, rezultate din diferența dintre:
 - valoarea din data facturii (200 euro x 4,85 lei/euro = 970 lei) și
 - valoarea din data plății (200 euro x 4,90 lei/euro = 980 lei).

401	=	7651	10 lei
„Furnizori” (analitic distinct WebSquare)		„Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	

- Să înregistreze, în data de 25 iulie anul N, plata sumei TVA datorate bugetului de stat pentru serviciul primit de la partenerul intracomunitar:

446	=	5121	184,30 lei
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” (analitic distinct TVA)		„Conturi la bănci în lei”	

Această înregistrare contabilă se efectuează în baza extrasului de cont bancar, ca document justificativ.

- Să efectueze, la data de 31 iulie anul N, închiderea conturilor de venituri financiare:

7651	=	121	10 lei
„Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”		„Profit sau pierdere”	

Din punct de vedere fiscal:

- 1) să evalueze factura primită în jurnalul pentru cumpărări întocmit pentru luna taxării serviciului, respectiv iunie anul N. Acest document de evidență fiscală trebuie întocmit de către beneficiarul din România chiar dacă nu este înregistrat în regim normal în scopuri de TVA;
- 2) să raporteze fiscal operațiunea prin formularul cod (390 VIES) denumit „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”. Raportarea serviciului achiziționat se efectuează cu simbolul S care reprezintă „achiziții intracomunitare de servicii” prevăzute la **art. 278 alin. (2) din Codul fiscal**, efectuate de per-

soane impozabile din România care au obligația plății taxei în baza **art. 307 alin. (2)**, de la persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate. Pentru aceste servicii, exigibilitatea de taxă intervine la data emiterii facturii de către firma din Marea Britanie în calitate de prestator.

Astfel, în baza codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, ambele părți participante la tranzacție, respectiv prestatorul din Comunitate și beneficiarul din România, sunt obligate să raporteze operațiunea prin declarația recapitulativă așa cum se impune prin Directiva nr. 8/2008 a CEE;

- 3) să raporteze serviciul achiziționat prin decontul de TVA cod 301 „Decont special de taxă pe valoarea adăugată”. Raportarea se efectuează în baza informațiilor preluate din jurnalul pentru cumpărări. Decontul special se completează la secțiunea 4 denumită „Operațiuni prevăzute la **art. 307 alin. (2), (3), (5) și (6) din Codul fiscal**”, datele fiind reportate și la secțiunea 4.1 denumită „Achiziții de servicii intracomunitare, pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal”.

Notă:

Achiziția unui serviciu de găzduire a unui domeniu web nu reprezintă pentru beneficiarul Miracom o plată de natura redevențelor așa cum este definită **prin art. 7 pct. 36 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**: „(1) Se consideră redevență plățile de orice natură primite pentru folosirea ori dreptul de folosință al oricăruia dintre următoarele: d) orice echipament industrial, comercial sau științific, container, cablu, conductă, satelit, fibră optică sau tehnologii similare;”



Din acest motiv, plata furnizorului WebSquare nu se supune reținerii la sursă a impozitului pe venituri persoane juridice nerezidente conform prevederilor **art. 223 alin. (1) lit. d) din Codul fiscal**: „(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt: d) redevențe de la un rezident;”

Altfel spus, achiziția unui drept de utilizare a unui spațiu web pe o perioadă determinată nu reprezintă plata unei redevențe pentru utilizarea unui activ corporal, ci doar plata unui serviciu electronic.

⇒ **Plătitor de TVA înregistrat în regim normal:**

Exemplu:

Societatea Contiweb, persoană impozabilă din România, înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, având drept perioadă fiscală luna calendaristică, plătitoare de impozit pe profit, încheie un contract pentru închirierea unor spații pentru găzduire web cu prestatorul Webiweb din Austria, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Austria.



Contractul se încheie în luna aprilie anul N pentru o perioadă de 3 ani, începând cu data de 1 mai anul N, pentru o valoare negociată de 2.800 euro/lună. La încheierea contractului, beneficiarul Partiweb comunică prestatorului un cod valid de TVA emis de

- Să calculeze și să înregistreze, prin aplicarea regimului de taxare inversă obligația de plată a TVA aferente serviciului primit la o bază de impozitare a TVA în sumă de 13.860 lei.

b) în ceea ce privește prestarea serviciilor de revânzare a spațiilor web:

- Să înregistreze valoarea fiecărei facturi emise pentru utilizatorul serviciului revândut în sumă totală de 2.264,90 lei, structurată pe cele două elemente de calcul:
 - ✓ bază de impozitare TVA: 1.903,28 lei. Din punctul de vedere al impozitului pe profit, suma respectivă reprezintă venit din activitatea de exploatare;
 - ✓ TVA aferentă bazei de impozitare a TVA: 361,62 lei (1.903,28 lei x 19% = 361,62 lei).

411	=	%	2.264,90 lei
„Clienți”		704	1.903,28 lei
(analitic distinct)		„Venituri din servicii prestate”	
		(analitic servicii revânzare	
		spațiu web)	
		4427	361,62 lei
		„TVA colectată”	

Valoarea totală a facturilor emise către cei 10 beneficiari este în sumă de 19.710 lei, din care:

- ✓ bază de impozitare TVA: 16.560 lei (1.903,28 lei x 10 beneficiari = 19.032,80 lei);
- ✓ TVA colectată: 3.616,20 lei (361,62 lei x 10 beneficiari = 3.616,20 lei).

- Să efectueze, la data de 31 mai anul N, închiderea:

⇒ Conturilor de TVA:

4427	=	4426	2.663,40 lei
„TVA colectată”		„TVA deductibilă”	

4427	=	4423	3.616,20 lei
„TVA colectată”		„TVA deductibilă”	

⇒ Conturilor de cheltuieli și venituri din activitatea de exploatare:

- Cheltuieli aferente serviciului achiziționat:

121	=	628	13.860 lei
„Profit sau pierdere”		„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	

- Venituri aferente serviciilor prestate:

704	=	121	19.032,80 lei
„Venituri din servicii prestate”		„Profit sau pierdere”	
(analitic servicii revânzare			
spațiu web)			

Prelucrare în sistem lohn cu expediere directă la beneficiar

Contractul de lohn este „*contractul prin care un producător, numit executant, se obligă să execute un produs la comanda unui beneficiar, numit ordonator, în schimbul unei renumerații și pe baza documentației tehnice puse la dispoziție de ordonator*”.

Astfel, în cadrul contractelor de lohn, beneficiarii pun la dispoziția producătorilor/executanților materiile prime, materialele accesorii și documentația de executare (know-how, modele, proiecte, desene, echipamente tehnice etc.), stabilind parametrii tehnici și indicatorii de calitate ai produsului finit.

Cadrul legislativ aplicabil operațiunilor în lohn:

- Legea nr. 82/1991, a contabilității, republicată;
- O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate – cu modificările și completările ulterioare;
- O.M.F.P. nr. 1.826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune;
- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- O.P.A.N.A.F. nr. 102/2016 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind operațiunile pluripartite din Uniunea Europeană, legate de lucrări asupra bunurilor mobile corporale, și a Instrucțiunilor de aplicare a măsurilor de simplificare în domeniul taxei pe valoarea adăugată privind returnurile de bunuri în spațiul Uniunii Europene și tratamentul fiscal al reparațiilor efectuate în perioada de garanție și postgaranție;
- O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile.

Fluxurile generate de contractul de lohn:

- De la beneficiar la prestator:
 - ◆ materii prime și materiale;
 - ◆ documentație tehnică (know-how, modele, proiecte, desene etc.);
 - ◆ în anumite cazuri, echipamente tehnologice.
- De la prestator la beneficiar:
 - ◆ produse rezultate în urma prelucrării.

Mișcarea bunurilor între partenerii contractului de lohn se face fără transfer al dreptului de proprietate.

„Este considerat livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.” – art. 270 alin. (1) din Codul fiscal

Aspecte fiscale

Facturare servicii de prelucrare în sistem lohn

În ceea ce privește locul prestării pentru serviciile de prelucrare în sistem lohn, atunci când prestatorul este din România și beneficiarul dintr-un stat membru UE, trebuie avute în vedere prevederile art. 278 din Codul fiscal.

„Art. 278: Locul prestării de servicii

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile, în absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

Astfel, serviciile de prelucrare în sistem lohn nu sunt impozabile în România, cu condiția ca beneficiarul să comunice prestatorului un cod valid de TVA emis de autoritatea fiscală dintr-un stat membru UE, altul decât România.

Prestatorul va emite factura fără TVA, persoana obligată la plata taxei fiind beneficiarul din statul membru UE, care va aplica taxarea inversă.

Documente justificative în susținerea facturării fără TVA:

- Dovada faptului că beneficiarul este o persoană dintr-un stat membru UE;
- Contractul de lohn;
- Dovada transmiterii bunurilor rezultate din prelucrare în statul membru UE (CMR sau alt document de transport, packing list etc.).

Obligațiile declarative ale prestatorului:

Facturile emise pentru serviciile de prelucrare în sistem lohn către beneficiarii din UE se declară în Decontul de taxă pe valoarea adăugată (D300) la rândurile 3 și 3.1 și în Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare (D390) la tipul de operațiune P – Prestări intracomunitare de servicii.

Nontransfer – bunuri primite

În ceea ce privește aspectele fiscale ale unor operațiuni de prelucrare efectuate în cadrul Uniunii Europene, potrivit prevederilor art. 270 din Codul fiscal, prestarea de servicii care implică lucrări asupra bunurilor mobile corporale efectuate într-un stat membru în care se termină expedierea ori transportul bunului reprezintă un nontransfer, cu condiția ca bunurile, după prelucrare, să fie reexpediate persoanei impozabile de la care au fost expediate sau transportate inițial.

Important!**RO e-Transport pentru operațiuni derulate în sistem lohn**

Materiile prime și auxiliare care se încadrează în categoriile de bunuri cu risc fiscal ridicat, transportate dintr-un stat membru în România spre prelucrare în cadrul unor operațiuni comerciale reprezentând un nontransfer (conform art. 270 alin. (12) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal) se declară în sistemul RO e-Transport.

În acest sens, potrivit precizărilor ANAF, declarantul va selecta în aplicația informatică Tip operațiune AIC – Achiziție intracomunitară, urmând ca în câmpul Scopul operațiunii să selecteze opțiunea Nontransfer – Bunuri prelucrate în sistem lohn. Similar se va proceda și în cazul expedierii produselor rezultate care se încadrează în categoriile de bunuri cu risc fiscal ridicat.

Transportul unor bunuri mobile, rezultate în urma acestor servicii în regim lohn și care se încadrează în lista de bunuri cu risc fiscal ridicat, din România în alt stat membru UE în cadrul unor operațiuni comerciale reprezentând un nontransfer se declară în sistemul e-Transport. În acest sens, declarantul va selecta în aplicația informatică Tip operațiune = LIC – Livrare intracomunitară, urmând ca în câmpul Scopul operațiunii să selecteze opțiunea Nontransfer – Bunuri prelucrate în sistem lohn.

Condițiile cumulative care conduc la obligația înregistrării transporturilor în sistemul național RO e-Transport, potrivit art. 1 din O.P.A.N.A.F. nr. 2.545/6.316/2022:

- se livrează bunuri cu risc fiscal ridicat, conform O.M.F.P. nr. 802/2022;
- transportul se efectuează cu un vehicul rutier având o masă maximă tehnic admisibilă de minim 2,5 tone;
- bunurile cu risc fiscal ridicat încărcate au o masă brută totală mai mare de 500 kg sau o valoare totală mai mare de 10.000 de lei;
- bunurile transportate sunt aferente cel puțin unei partide de bunuri care face obiectul transportului.

„Partida de bunuri – denumirea generică dată unui ansamblu indivizibil de bunuri, care are același loc de încărcare și de descărcare, un singur utilizator dintre cei prevăzuți la art. 8 alin. (1) și un singur destinatar final și este transportat cu un mijloc de transport ce poate fi schimbat pe parcursul deplasării de la locul de încărcare la locul de descărcare;” – art. 2 pct. 5 din O.U.G. nr. 41/2022 pentru instituirea Sistemului național privind monitorizarea transporturilor rutiere de bunuri cu risc fiscal ridicat RO e-Transport

RO e-Factura pentru operațiuni derulate în sistem lohn

În baza contractului de lohn nu se realizează livrări de bunuri. Facturile emise se referă la serviciile de prelucrare prestate, prin urmare nu există obligația utilizării sistemului e-factura.

Potrivit O.U.G. nr. 130/2021:

„(1) Prin derogare de la prevederile art. 10-12 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului

național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, (...) pentru produsele cu risc fiscal ridicat stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, comercializate în relația B2B:

(...)

b) furnizorii sunt obligați, începând cu data de 1 iulie 2022, să transmită facturile emise în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, indiferent dacă destinatarii sunt sau nu înregistrați în Registrul RO e-Factura.”.

EXEMPLUL 1:



Societatea Argo, înregistrată în scopuri de TVA în România, primește spre prelucrare materii prime de la o societate din Italia în vederea realizării unor confecții. Beneficiarul din Italia este persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Italia.

Valoarea materiilor prime primite spre prelucrare, conform avizelor de însoțire a mărfurilor, este de 50.000 euro. Cursul de schimb valutar la data recepției acestora este de 4,78 lei/euro.

Costurile aferente prelucrării sunt în valoare totală de 14.500 lei, după cum urmează:

- manoperă 10.000 lei, plus contribuția asiguratorie pentru muncă;
- materiale consumabile 1.000 lei,
- consum energie electrică 1.500 lei,
- amortizări aferente utilajelor 2.000 lei.

Serviciile de prelucrare se facturează către societatea din Italia la valoarea negociată de 4.000 euro. Curs de schimb valutar la data emiterii facturii este de 4,75 lei/euro.

Produsele finite obținute din procesarea materiilor prime sunt expediate proprietarului în Italia.

➤ Înregistrările contabile efectuate de către procesator sunt următoarele:

1. Înregistrarea recepției materialelor primite spre prelucrare:

50.000 euro x 4,78 lei/euro = 239.000 lei

Debit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 239.000 lei

2. Înregistrare achiziție materiale accesorii:

%	=	401	1.190 lei
302		„Furnizori”	1.000 lei
„Materiale consumabile”			
4426			190 lei
„TVA deductibilă”			

7. Emiterea facturii aferente prelucrării conform contractului încheiat:

Beneficiarul este persoană impozabilă din alt stat membru, locul prestării este la sediul beneficiarului, prin urmare factura se emite fără TVA, serviciul fiind considerat „neimpozabil în România, conform prevederilor art. 278 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal”.

4.000 euro x 4,75 lei/euro = 19.000 lei

411	=	704	19.000 lei
„Clienți”		„Venituri din servicii prestate”	

8. Destocarea produselor finite obținute și expediate:

Credit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 239.000 lei

Declarații:

● În decontul 300, societatea Argo declară:
– prestare servicii intracomunitare la rd. 3: „Livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care locul livrării/locul prestării este în afara României (în UE sau în afara UE), precum și livrări intracomunitare de bunuri, scutite conform art. 294 alin. (2) lit. b) și c) din Codul fiscal, ...”; cu preluare la rândul 3.1.

● În declarația recapitulativă 390 declară:
– o prestare intracomunitară de servicii, cu simbolul P.

EXEMPLUL 2:



Societatea Argo din exemplul precedent, în urma efectuării prelucrării materiilor prime primite de la societatea din Italia, le expediază, la solicitarea beneficiarului, către clientul acestuia din Ungaria.

Costurile aferente prelucrării materiilor prime sunt similare cu cele din exemplul de mai sus.

Serviciile de prelucrare se facturează către societatea din Italia la valoarea negociată de 4.000 euro. Cursul de schimb valutar la data emiterii facturii este de 4,75 lei/euro.

În acest caz, livrarea de materii prime de la societatea din Italia către societatea Argo din România devine dintr-un nontransfer inițial un transfer către România, deoarece nu mai are loc returnarea materiilor prime în statul de expediție.

Astfel are loc o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare din Italia în România.

Această livrare intracomunitară este scutită de taxă în Italia, similar prevederilor art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal aplicabil în România.

În acest caz, societatea din Italia efectuează o operațiune asimilată unei achiziții intracomunitare de bunuri ce are loc în România, conform prevederilor art. 276 alin. (1) din Codul fiscal. Achiziția astfel efectuată este impozabilă în România.

EXEMPLUL 3:

Societatea Brico din România produce subansamble din materiile prime puse la dispoziție de către beneficiar. Societatea Franco din Spania îi transmite spre prelucrare materii prime în valoarea de 120.000 lei.

Deoarece societatea Brico nu poate onora comanda, aceasta încheie un contract de prestări servicii cu societatea Dino din România pentru a executa produsele finite.

Materiile prime sunt transmise pe bază de aviz de însoțire a mărfii la sediul societății Dino.

Societatea Dino emite către societatea Brico factura de prestări servicii în sumă de 25.000 lei. Societatea Brico emite factura de prestări servicii către societatea din Spania în sumă de 8.200 euro.

Curs de schimb valutar la data emiterii facturii: 4,80 lei/euro.

Ulterior, marfa este expedită la cererea proprietarului, către beneficiarul final, societatea Bambus din România.

Aspecte fiscale

Transportul de materii prime efectuat din Spania către societatea Brico este considerat, inițial, nontransfer, în condițiile art. 270 alin. (12) din Codul fiscal.

Efectuarea de lucrări asupra materiilor prime de către societatea Dino, în beneficiul firmei Brico, reprezintă o prestare de servicii ce are loc în România.

Efectuarea de lucrări asupra bunurilor de către Brico, în beneficiul societății din Spania, se consideră prestare de servicii ce are loc în Spania.

Transportul produselor prelucrate, efectuat de către Brico din România tot în România este o livrare locală. Factura de livrare a produselor se întocmește cu cota de TVA de 19%.

Anterior livrării locale, societatea din Spania realizează o achiziție intracomunitară în România, pentru care are obligația înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (6) lit. a) din Codul fiscal.

➤ Înregistrări la societatea Brico

1. Înregistrarea bunurilor primite de la societatea din Spania:
Debit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 120.000 lei
2. Transferul bunurilor primite spre prelucrare către societatea Dino:
Credit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 120.000 lei

3. Expedierea produselor prelucrate:

Credit cont 8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”: 120.000 lei

Declarații:

- În decontul 300, societatea Dino declară:
– prestarea de servicii interne la rd. 9.

Societatea din Spania:

După înregistrarea în scopuri de TVA în România, aceasta declară în România:

- în decontul 300
– achiziția intracomunitară la rd. 5 și 5.1, 20 și 20.1;
– livrarea locală cu colectarea TVA la rd. 9;
- în declarația recapitulativă 390 declară:
– o operațiune asimilată unei achiziții intracomunitare în România pentru materiile prime expediate din Spania, utilizând la furnizor codul său de TVA din Spania.

EXEMPLUL 4:

Societatea Brad trimite spre prelucrare bunuri în valoare de 500.000 lei unei societăți din Cehia, în vederea prelucrării.

Valoarea serviciilor facturate de societatea din Cehia este de 15.000 euro. Cursul de schimb valutar în vigoare la data emiterii facturii este de 4,78 lei/euro.

După prelucrare, bunurile sunt expediate direct unui beneficiar din Canada. Valoarea facturii de vânzare este de 185.000 USD.

Aspecte fiscale

Transportul de bunuri efectuat din România în Cehia este considerat, inițial, non-transfer, în condițiile art. 270 alin. (12) din Codul fiscal.

Efectuarea de lucrări asupra bunurilor reprezintă o prestare de servicii ce are loc în România. Societatea din Cehia va emite factura de servicii către societatea din România, fără TVA.

Transportul produselor prelucrate efectuat din Cehia în Canada reprezintă un export în Cehia.

Având în vedere că locul livrării de bunuri este în Cehia, societatea din România are obligația de a se înregistra în Cehia în scopuri de TVA, potrivit echivalentului art. 316 din legislația acestui stat.

Societatea Brad din România realizează o operațiune asimilată unei achiziții intracomunitare de bunuri în Cehia și o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare de