

RAPORT SPECIAL

**TOP 7 SPEȚE
fiscal-contabile
indispensabile
pentru contabili**

Raport special:

Top 7 Spețe fiscal-contabile indispensabile pentru contabili

Acesta NU este un raport special GRATUIT!
Dvs. beneficiați GRATUIT de acest raport deoarece faceți parte din comunitatea RENTROP & STRATON.

© 2021 RENTROP & STRATON

Senior-Editor: George Straton
Director General: Octavian Breban
Manager Produs: Diana Mitriș
Manager Departament Editorial: David Trușcă

Toate drepturile rezervate. Nicio parte din acest material nu poate fi reprodusă, arhivată sau transmisă sub nicio formă și prin niciun fel de mijloace, mecanice sau electronice, fotocopiere, înregistrare audio sau video, fără permisiunea în scris din partea editorului. Autorii sau editorii nu sunt responsabili pentru nicio pierdere provocată vreunei persoane fizice sau juridice care acționează sau se abține de la acțiuni ca urmare a citirii materialelor publicate în această lucrare.

CUPRINS

Livrări intracomunitare la distanță. Înregistrare prin OSS pentru aplicarea regimului UE	4
Punct de lucru fără activitate. Impozit specific	6
Factură de service plătită parțial de asigurator	8
Export bunuri. Regim fiscal TVA. Documente justificative	10
Vânzare bunuri în regim de consignație. Aspecte contabile și implicații fiscale. Înregistrarea operațiunilor	14
Cesiune părți sociale. Tratat fiscal și contabil	17
Grant pentru capital de lucru. Reluare la venituri impozabile	20

Livrări intracomunitare la distanță. Înregistrare prin OSS pentru aplicarea regimului UE

O societate comercială vinde produse din termopan produse în România, către clienți neplătitori TVA persoane fizice italiene, ale căror comenzi le preia online prin internet. Livrarea este realizată de societatea producătoare care contractează transportul cu diverși transportatori romani, iar beneficiarul va achita transportul, fie inclus în prețul produsului, fie facturat distinct. Livrările depășesc 10.000 euro. Se poate înregistra societatea romana în sistemul one stop shop - OSS?

În situația în care produsele respective nu necesită montaj în Italia, la depășirea plafonului de 10.000 euro, cu un echivalent de 46.337 lei, producătorul din România se poate înregistra prin sistemul OSS din portalul A.N.A.F. pentru aplicarea regimului special aferent livrărilor intracomunitare la distanță, dar numai dacă nu are un sediu fix pe teritoriul Italiei, Italia fiind tratată drept stat membru de consum.

Înregistrarea prin sistemul OSS este opțională deoarece persoană impozabilă din România are și posibilitatea înregistrării directe la autoritatea fiscală din Italia în situația în care cumpărătorii persoane fizice au domiciliul doar în Italia.

Totuși, sistemul OSS prezintă avantajul că persoană impozabilă din România nu trebuie să se mai înregistreze în scopuri de TVA și în alte state membre, în eventualitatea în care producătorul respectiv își va extinde piața de desfacere către cumpărători persoane neimpozabile din alte state membre.

În acest caz, fiind deja înregistrat în OSS, producătorul din România ca stat membru de identificare va avea posibilitatea să raporteze valoarea operațiunilor cu locul în fiecare stat membru și să vireze suma TVA datorată fiecărui stat membru printr-o singură declarație specială de TVA, întocmită în euro.

Deci, înregistrarea în OSS este posibilă și permisă chiar în situația în care locul livrării se consideră într-un singur stat membru, în Italia, dar nu în România.

Înregistrarea prin sistemul OSS pentru aplicarea regimului UE poate fi efectuată și opțional, până la depășirea plafonului de 10.000 euro din livrări intracomunitare la distanță și servicii electronice.

Din momentul înregistrării pentru aplicarea regimului special aferent acestor tipuri de operațiuni se modifică locul livrării de bunuri care va fi locul în care se vor afla bunurile în momentul în care se va încheia expedierea sau transportul bunurilor către clientul persoană fizică (statul membru de consum).

În acest caz, furnizorul din România va fi obligat să colecteze TVA pentru autoritatea fiscală din Italia. Până la realizarea acestui plafon de 46.337 lei format din valoarea livrărilor către clienți din Italia, dar și din alte state membre, după caz, locul livrării este în România

(locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul), caz în care furnizorul:

- colectează TVA pentru autoritatea fiscală din România;
- raportează valoarea operațiunilor prin decontul de TVA cod 300 și declarația informativă cod 394.

În cadrul regimului UE, persoană impozabilă din România va fi identificată în ghișeul unic cu ajutorul aceluiași număr individual de identificare în scopuri de TVA utilizat pentru declarațiile de TVA naționale, obținut conform prevederilor art. 316, precedat de simbolul RO. Deci, în situația prezentată, după înregistrarea în sistemul OSS România va fi considerată stat membru de identificare a producătorului din România.

Referitor la serviciul de transport a cărui valoare nu este inclusă în prețul de vânzare, fiind facturat separat, după înregistrarea în sistemul OSS, acest sistem se va aplica și serviciului de transport, caz în care producătorul din România va colecta TVA și pentru această operațiune deoarece locul prestării se considera în statul membru de consum conform prevederilor art. 278 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal:

"(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), locul următoarelor servicii este considerat a fi:

.....

b) locul unde are loc transportul, proporțional cu distanțele parcurse, în cazul serviciilor de transport de bunuri, altul decât transportul intracomunitar de bunuri, către persoane neimpozabile;"

Denumirea, valoarea și TVA aferenta acestor operațiuni (livrare intracomunitara de bunuri la distanță și servicii) va fi raportată distinct în declarația specială de TVA trimestrială întocmită de către persoana impozabilă din România care aplica regimul OSS = regimul UE.

Astfel, declarația de TVA OSS și TVA achitata, sunt transmise de către statul membru de identificare (România) statului membru de consum (Italia)/statelor membre de consum, printr-o rețea de comunicații securizată.

În concluzie, persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal conform prevederilor art. 316 pentru aplicarea regimului normal:

- trebuie să se înregistreze în OSS pentru aplicarea regimului UE dacă realizează o cifră de afaceri de 10.000 euro din vânzări intracomunitare la distanță, indiferent de valoarea celorlalte servicii, altele decât serviciile electronice de la art. 278 alin. (5) lit. h);
- poate să se înregistreze în OSS, prin opțiune, pentru aplicarea acestui regim, până la realizarea plafonului de 10.000 euro (46.337 lei).

Punct de lucru fără activitate. Impozit specific

O societate are mai multe puncte de lucru. Unele cu activitate de comerț pentru care datorează impozit pe profit, altele cu activitate de restaurant (cod 5610) pentru care datorează impozit specific. La unul din punctele de lucru cu activitate de restaurant (cod 5610) societatea nu a mai obținut venituri din martie anul 2020 (nu mai are activitate la acest punct de lucru) și începând cu data de 28.05.2021 acest cod CAEN a fost dezactivat.

În acest context, societatea este obligată la plata impozitului specific pentru sem. I al anului 2021 pentru acest punct de lucru? Dacă da, care este modalitatea de calcul? Există o derogare legislativă să nu se datoreze impozit specific în cazul în care codul CAEN 5610 este autorizat, dar veniturile aferente acestui punct de lucru sunt zero?

Prin Legea nr. 170/2016 și normele de aplicare sunt reglementate atât situațiile în care un contribuabil are autorizat un cod CAEN dintre cele ce intră în sfera impozitului specific dar nu desfășoară activitate în domeniul respectiv (caz în care persoana respectivă nu este obligată la plata impozitului specific) cât și situațiile în care activitatea încetează sau este suspendată temporar.

În situația expusă sunt aplicabile prevederile privind încetarea activității întrucât societatea a desfășurat activitate la acest punct de lucru. Potrivit art. 5 alin. (5) din Legea nr. 170/2016, în situația în care intervin modificări datorate începerii/încetării unei activități corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute la art. 1 sau intervine modificarea suprafețelor aferente desfășurării fiecărei activități, începând cu semestrul următor acestor modificări, contribuabilii recalculează, în mod corespunzător, impozitul specific aferent perioadei rămase din an/perioadei din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat, prin împărțirea impozitului specific anual la 365 de zile calendaristice și înmulțirea cu numărul de zile aferent perioadei rămase din an/perioadei din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat.

În aplicarea acestor prevederi normele de aplicare stabilesc ca, prin începerea/încetarea unei activități se înțelege începerea/încetarea exploatarei economice a unei structuri de primire turistice sau unități de alimentație publică de tip restaurant, bar sau a unei părți a acesteia.

Închiderea structurii/unității și predarea certificatului de clasificare în vederea radierii, după caz, se consideră încetarea exploatarei unei structuri de primire turistice cu funcțiune de cazare, de alimentație publică sau a unei unități de alimentație publică de către un contribuabil.

Modificarea suprafeței/numărului locurilor de cazare se realizează în următoarele situații, fără a se limita la acestea: închiderea activității unei terase pe timpul iernii, închiderea activității unui bar în extrasezon, scoaterea din circuitul turistic a unui număr de camere, introducerea de camere în circuitul turistic prin modificarea anexei la certificatul de clasificare sau a autorizației de funcționare.

Aceste prevederi se aplică și în cazul încetării voluntare temporare a exploatarei structurii de primire turistice sau a unității de alimentație publică, caz în care operatorul structurii de primire turistice/alimentație publică solicita autorității centrale pentru

turism/autorității care a emis certificatul de clasificare/autorizația de funcționare suspendarea certificatului de clasificare/autorizației de funcționare pentru o perioadă determinată.

Suspendarea certificatului de clasificare/autorizației de funcționare va înceta, fără nicio notificare, la data precizată în cererea de suspendare, în perioada de valabilitate a acestuia/acesteia. Valabilitatea certificatului de clasificare/autorizației de funcționare nu se va prelungi cu perioada de suspendare temporară a activității.

Astfel, dacă nu a fost suspendată autorizația de funcționare, în baza prevederilor mai sus redată consider că încetarea activității în vederea schimbării regimului de impozitare intervine la închiderea unității de alimentație publică – a punctului de lucru.

Pentru primul semestru al anului 2021 impozitul specific nu se datorează pentru o perioadă de 180 de zile, astfel:

- pentru o perioadă de 90 de zile calculată începând cu data de 1 ianuarie 2021 conform art. XXV din O.U.G. nr. 226/2020.
- pentru o perioadă de 90 de zile calculată începând cu data de 1 aprilie 2021 conform art. I din O.U.G. nr. 19/2021.

Conform art. IV din O.U.G. nr. 59/2021 prin derogare de la prevederile art. 8 alin. (1) din Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, cu completările ulterioare, declararea și plata impozitului specific aferent semestrului I al anului 2021 se efectuează până la data de 25 decembrie 2021 inclusiv.

Factură de service plătită parțial de asigurator

Societatea SRL are de recuperat de la societatea de asigurări ASIG, o despăgubire ce reprezintă contravaloarea reparației auto efectuată de societatea SERVICE, societatea agreată de ASIG. Societatea ASIG achita parțial contravaloarea service-ului în contul societății SERVICE.

Societatea SRL nu încasează nimic, dar primește factură de la societatea SERVICE cu valoare de 15.000 lei - costul service-ului cu precizarea că unitatea de service i-a achitata doar 10.000 lei, iar pentru recuperarea diferenței de 5.000 lei, societatea SRL să-i semneze un contract de cesiune.

În acest caz societatea SRL se află în următoarea situație:

- înregistrează factura de la SERVICE SRL;
- nu achită, deoarece a achitat parțial ASIG SRL;
- semnează un contract de service cu SERVICE SRL pentru diferența de plată.

Care sunt notele contabile aferente? Cum stinge societatea SRL obligația de plată față de SERVICE SRL?

Factura de reparații auto emisă pe numele societății SRL:

628	=	401.Servici	15.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

Venitul reprezentând indemnizația de asigurare la care are dreptul:

461.Asig	=	7581	10.000 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități”	

Stingerea parțială a datoriei față de service când sunteți anunțați că asigurările au făcut plata:

401.Servici	=	461.Asig	10.000 lei
„Furnizori”		„Debitori diverși”	

Societatea Service deține în acest moment o creanță de 5.000 de lei asupra societății SRL. Înțeleg că Service dorește să cesioneze aceasta creanță și anunță societatea SRL despre intenția să.

Societatea SRL are în continuare o datorie de 5.000 de lei, dar în urma cesionării creanței de către Service, i se schimbă creditorul:

401.Servici	=	401.Noul creditor
„Furnizori”		„Furnizori”

Datoria de 5.000 de lei se poate stinge:

- prin plata:

401	=	5121/5311
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”/ „Casa în lei”

- prin compensare 401 = 461 după ce înregistrează o creanță față de noul creditor (livrează sau prestează acestuia un bun/serviciu):

401	=	461
„Furnizori”		„Debitori diverși”

- prin anulare în sensul că primește o factură de stornare sau o reducere sau este informată că a fost anulată datoria

Export bunuri. Regim fiscal TVA. Documente justificative

Firmă din România, plătitoare de TVA, achiziționează din spațiul comunitar marfa fără TVA, fiind supusă regimului taxării inverse aplicate achizițiilor intracomunitare, pe care o descarcă în depozitul propriu, după care aceeași marfă este exportată către o firmă din Republica Moldova.

Conform contractului de livrare încheiat între firmă din România și cea din Republica Moldova, transportul cade în sarcina firmei din Moldova (cumpărătorului), livrarea mărfurilor se face loco furnizor, în condițiile FCA - Free Carrier/Franco transportator sau Franco căraș.

Ca justificare a exportului, firmă din România prezintă următoarele documente: factura externă, CMR-exemplarul 4, documentul de confirmare a încheierii exportului semnat și stampilat de către firmă cumpărătoare din Moldova.

Firmă din România poate emite factură cu TVA 0% către firmă din Republica Moldova? Care este bază legală?

Prin livrarea bunurilor conform condiției FCA (franco transportator) din INCOTERMS, vânzătorul A livrează marfa vămuită la export transportatorului (cărașului) desemnat de către cumpărătorul B, la locul convenit. Locul convenit poate fi chiar sediul vânzătorului, dar acest fapt nu înseamnă că livrarea se efectuează în condiția de livrare EXW.

În acest caz, vânzătorul este răspunzător pentru efectuarea încărcării mărfii în mijlocul de transport angajat de către cumpărător, chiar dacă livrarea se efectuează de la sediul său.

Prin această condiție de livrare, vânzătorul suportă, pe riscul și pe cheltuiala să, obținerea licenței de export sau a oricărei autorizații oficiale necesare, după caz. De asemenea, vânzătorul suportă riscurile privind marfa în cazul transportului principal, la tranzit și la transportul în zona de import.

De regulă, această condiție de livrare este utilizată în cazul transportului containerizat. Pentru evitarea unor eventuale dispute între vânzător și cumpărător, este recomandabil să se stipuleze în contract obligația vânzătorului de a încărca și stivui marfa în containere în mijlocul de transport al cumpărătorului, pe cheltuiala să, cheltuielile cu transportul și de descărcarea, fiind în sarcina cumpărătorului.

Astfel, chiar dacă bunurile respective sunt expediate de pe teritoriul României în condiția de livrare FCA, operațiunea reprezintă pentru societatea din România un export de bunuri tratat drept operațiune scutită cu drept de deducere reglementat prin art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal:

„(1) Sunt scutite de taxă:

livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său.”

Practic, prin condiția de livrare FCA Free Carrier (Franco căraș), societatea din România este desemnată drept exportator d.p.d.v. vamal deoarece vânzătorul îndeplinește obligația de livrare/expediere în momentul în care preda marfa vămuită pentru export, în grija primului căraș desemnat de cumpărător, la locul său la punctul convenit de comun acord. În situația în care cumpărătorul nu precizează un anumit loc, vânzătorul poate alege locul său raza teritorială de unde cărașul urmează să preia în custodia sa marfa livrată de vânzător.

Din punct de vedere vamal pentru stabilirea calității exportatorului trebuie avută în vedere definiția prevăzută la art. 1, pct. 19 lit. b) pct. (i) din Regulamentul Delegat (UE) 2018/1063 al Comisiei de modificare a Regulamentului Delegat (UE) 2015/2446 al Comisiei.

Conform acestei definiții „exportator” înseamnă:

- persoană particulară care transporta mărfurile ce urmează a fi scoase de pe teritoriul vamal al Uniunii, în cazul în care aceste mărfuri fac parte din bagajele personale ale persoanei particulare;
- în alte cazuri în care nu se aplică literă (a): (i) o persoană stabilită pe teritoriul vamal al Uniunii care are competența de a stabili și a stabili ca mărfurile urmează a fi scoase de pe teritoriul vamal respectiv; (ii) în cazul în care nu se aplică punctul (i), orice persoană stabilită pe teritoriul vamal al Uniunii care este parte la contractul în baza căruia mărfurile urmează a fi scoase de pe teritoriul vamal respectiv.”

Justificarea realizării unei operațiuni scutite cu drept de deducere este obligația vânzătorului din România, în calitate de exportator al bunurilor vândute către cumpărătorul din Republica Moldova, în condiția de livrare FCA.

Documentele necesare pentru justificarea aplicării corecte a regimului de scutire cu drept de deducere sunt reglementate, în mod expres, prin art. (2) alin. (2) din Anexa "INSTRUCȚIUNI de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal din O.M.F.P. nr. 103/2016 modificat prin O.M.F.P. nr. 2.148/2020 „Scutirea de taxa prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

- a) *factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;*
- b) *unul dintre următoarele documente:*
 1. *certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau*
 2. *exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire. ”*

Din detalii prezentate, rezultă că furnizorul din România justifică exportul cu următoarele documente:

- factura externă;
- CMR – exemplarul 4;

- documentul de confirmare a încheierii exportului – semnat și ștampilat de către firmă cumpărătoare din Moldova.

În factura emisă, furnizorul înscrie, pe lângă condiția de livrare INCOTERMS prevăzută în contract FCA, și bază legală a regimului de scutire cu drept de deducere respectiv „art. 294 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015”, obligație reglementată, în mod expres, prin art. 319 alin. (20) lit. 1) din Codul fiscal "(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: 1) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;"

Declarația vamală de export se completează de către declarantul/comisionarul vamal conform prevederilor O.M.F.P. nr. 1892 din 24 iunie 2016 pentru aprobarea Normelor tehnice privind utilizarea și completarea formularelor declarației vamale și a Notelor explicative privind codurile utilizate pe formularele declarației vamale. Aceste norme sunt emise conform Regulamentului CEE nr. 952 din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii și prevăd completarea formularelor D.V.E.:

- fie în procedura alternativă, prin dactilografiere sau scris de mână, cu majuscule;
- fie în procedura informatică, pe baza metodologiei de prelucrare a declarației vamale prin procedee informatice.

Astfel, d.p.d.v. al TVA, furnizorul A din România este considerat exportator al bunurilor așa cum este definit prin art. 1 alin. (3) lit. d), e) și f) din anexa privind INSTRUCȚIUNI de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal din O.M.F.P. nr. 103 din 22 ianuarie 2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu ultima modificare efectuată prin O.M.F.P. nr. 2148/2020

„(3) În sensul prezentelor instrucțiuni:

.....

d) prin furnizor se înțelege orice persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri conform art. 270 din Codul fiscal, respectiv producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane impozabile, în sensul art. 270 alin. (2) din Codul fiscal;

e) sunt considerate exporturi livrările de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) și b) din Codul fiscal și acestea reprezintă livrările de bunuri care sunt transportate de pe teritoriul Uniunii Europene, astfel cum este definit la art. 267 din Codul fiscal, în afara Uniunii Europene. Exporturile au locul livrării în România conform prevederilor art. 275 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dacă transportul bunurilor începe din România și se termină în afara teritoriului Uniunii Europene, indiferent dacă ieșirea de pe teritoriul Uniunii Europene are loc prin punctele vamale aparținând autorităților vamale a României sau ale altui stat membru.
.....;

f) exportator în sensul TVA, denumit în continuare exportator, este considerat furnizorul menționat la lit. d), care realizează livrările menționate la lit. e), ”

În altă ordine de idei, de reținut este faptul că, pentru aplicarea acestui tratament fiscal d.p.d.v. al TVA, nu este relevant faptul că bunurile exportate în Republica Moldova sunt aprovizionate dintr-un stat membru, iar cumpărătorul din România a aplicat regimul de taxare inversă prin formula contabilă 4426 = 4427 deoarece a efectuat o achiziție intracomunitara de bunuri impozabila în România.

Totuși, de reținut este faptul că exportatorul din România are drept de deducere pentru suma TVA deductibila înregistrată în debitul contului 4426 deoarece bunurile respective sunt destinate realizării de operațiuni scutite cu drept de deducere.

În acest caz, persoană impozabilă din România, înregistrată în regim normal conform prevederilor art. 316 îndeplinește condiția de la art. art. 297 „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (4) de la lit. c) din Codul fiscal „(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferenta achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

.....
c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;
..... ”

În concluzie, furnizorul A din România poate emite factura în regim de scutire cu drept de deducere conform prevederilor art. 294 alin. (1) lit. a).

Vânzare bunuri în regim de consignație. Aspecte contabile și implicații fiscale. Înregistrarea operațiunilor

Care este monografia contabilă pentru activitatea de vânzare de bunuri în regim de consignație, inclusiv documentele justificative utilizate și implicațiile fiscale?

Specific operațiunilor de vânzare de bunuri în regim de consignație este faptul că data livrării bunurilor se consideră a fi dată la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi și nu dată la care bunurile sunt predate de consignant (deponent) consignatarului în vederea vânzării.

Societatea care primește și vinde bunurile în regim consignație (consignatarul) procedează din punct de vedere contabil, astfel:

- bunurile primite de la deponenți (consignanti) nu sunt înregistrate în patrimoniul propriu la momentul primirii, ci extracontabil, într-un cont de ordine și evidentă din afară bilanțului;
- încărcarea în gestiune a bunurilor primite de la deponenți se efectuează în momentul în care bunurile sunt vândute către clienți;
- dacă deponenți sunt persoane fizice, documentele justificative specifice sunt bonul de primire în consignație, borderoul de primire a obiectelor în consignație și borderoul de ieșire a obiectelor din consignație, documente prevăzute de O.M.E.F. nr. 3.512/2008 (în prezent, aceste documente nu mai se regăsesc ca atare în O.M.F.P. nr. 2.634/2015, care a abrogat O.M.E.F. nr. 3.512/2008, dar ele pot fi utilizate în continuare ca documente specifice consignației de la persoane fizice a se vedea în acest sens și pct. 22 din Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile);
- dacă deponenții sunt persoane juridice/persoane impozabile din perspectiva TVA, atunci bunurile sosesc însoțite de avizul de însoțire a mărfii cu mențiunea în regim de consignație, iar societatea consignatară întocmește nota de recepție și constatare de diferențe. După vânzarea bunurilor, deponenții trebuie să întocmească factura de vânzare către societatea consignatară, în mod obișnuit.

Din punct de vedere al TVA, în cazul vânzării bunurilor în regim de consignație se consideră că faptul generator, adică livrarea bunurilor de la consignant la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi, prin contract de consignație înțelegându-se contractul prin care consignantul se angajează să livreze bunuri consignatarului, pentru că acesta din urmă să găsească un cumpărător pentru aceste bunuri.

Consignatarul acționează în nume propriu, dar în contul consignantului, când livrează bunurile către cumpărători (art. 281 alin. 2 din Codul fiscal și pct. 24 alin. 1 din normele metodologice de aplicare). Ca atare, și exigibilitatea TVA va avea loc la data faptului generator conform art. 282 alin. 1 din Codul fiscal.

Dacă deponenții (consignantii) sunt persoane impozabile din perspectiva TVA, atunci ei sunt obligați să întocmească factura de vânzare a bunurilor către consignatar la momentul

când aceasta din urmă vinde bunurile către proprii clienți. Dacă facturile sunt emise cu TVA, consignatarul va putea deduce TVA astfel facturată, dacă este înregistrat în scop de TVA. În cazul în care deponenții (consignantii) sunt persoane fizice intervine problema impozitului pe venit.

Conform pct. 6 alin. 5 din Normele metodologice date în aplicarea art. 67 din Codul fiscal veniturile obținute din valorificarea în regim de consignație sau prin vânzare directă către agenți economici și alte instituții a bunurilor rezultate în urma unei prelucrări sau procurate în scopul revânzării sunt considerate venituri din activități independente.

În această situație consignatarul/cumpărătorul va solicita documente care atestă proveniența bunurilor respective, precum și cele care atestă desfășurarea unei activități independente. Nu se încadrează în aceste prevederi bunurile din patrimoniul personal.

De asemenea, potrivit art. 114 alin. 2 lit. g din Codul fiscal și pct. 34 alin. 2 din Normele metodologice de aplicare sunt considerate venituri din alte surse, veniturile obținute de persoanele fizice care desfășoară activități de producție sau comerț, fără a avea caracter de continuitate și pentru care nu sunt aplicabile prevederile cap. ÎI Venituri din activități independente din titlul IV al Codului fiscal.

Astfel, în cazul deponenților persoane fizice, societatea consignatară trebuie să solicite acestora declarație pe proprie răspundere din care să reiasă că sunt înregistrați fiscal pentru desfășurarea unei activități independente, însoțită, eventual, de o dovadă în acest sens (art. 115 alin. 1 din Codul fiscal) sau o declarație pe proprie răspundere din care să reiasă că bunurile depuse în consignație sunt bunuri personale (pct. 6 alin. 5 din Normele metodologice date în aplicarea art. 67 din Codul fiscal art. 62 lit. m din Codul fiscal).

În lipsa unor asemenea declarații, sumele plătite deponenților vor fi tratate ca venituri din alte surse potrivit art. 114 alin. 2 lit. g din Codul fiscal, iar societatea consignatară va trebui să rețină, să declare și să achite impozitul pe veniturile din alte surse de 10% conform art. 115 din Codul fiscal.

Înregistrări contabile:

- **primirea bunurilor în regim de consignație de la deponenți** (pe bază de aviz de însoțire a mărfii, dacă deponenții sunt persoane impozabile; bon de primire în consignantie și/sau borderou de primire a obiectelor în consignație, dacă deponenții sunt persoane fizice obișnuite): debit cont 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”.
- **vânzarea bunurilor către clienți (conform bonuri fiscale):**

5311	=	%
„Casa în lei”		707
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”

		4427
		„TVA colectată”

- **anunțarea deponenților despre vânzarea bunurilor și înregistrarea în patrimoniu a bunurilor vândute** pe baza documentelor emise de deponenți sau întocmite în acest scop de societate (factura, dacă deponenții sunt persoane impozabile; borderoul de ieșire a obiectelor din consignație, dacă deponenții sunt persoane fizice obișnuite):

371/4426	=	401
„Mărfuri”/ „TVA deductibilă”		„Furnizori”

sau

371	=	401 sau 462
„Mărfuri”		„Furnizori” sau „Creditori diverși”

și, concomitent

credit cont 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie

- **înregistrarea adaosului comercial și a TVA neexigibilă aferentă bunurilor intrate:**

371	=	378/4428
„Mărfuri”		„Diferențe de preț la mărfuri”/ „TVA neexigibilă”

- **descărcarea din gestiune a bunurilor vândute:**

607/378/4428	=	371
„Cheltuieli privind mărfurile”/ „Diferențe de preț la mărfuri”/ „TVA neexigibilă”		„Mărfuri”

- **reținerea impozitului pe veniturile din alte surse în cazul deponenților persoane fizice, dacă este cazul:**

401 sau 462	=	446
„Furnizori” sau „Creditori diverși”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

- **plata bunurilor vândute către deponenți:**

401 sau 462	=	5121/5311
„Furnizori” sau „Creditori diverși”		„Conturi la bănci în lei”/ „Casa în lei”

Cesiune părți sociale. Tratament fiscal și contabil

Un SRL A are doi asociați 50/50 părți sociale. Capital social 600 lei, 60 părți sociale, 10lei/parte sociale. Unui singur asociat îi revin 30 părți sociale. Unul din asociați cesionează părțile sociale integral unei persoane juridice B rezidente (SRL, plătitoare de TVA și impozit pe venit). Persoana juridică B vinde la rândul ei părțile sociale integral unei alte persoane juridice rezidente C cu prețul de 300.000 de euro.

Care sunt monografiile contabile la persona juridică A: cesiune părți sociale către persona juridică B, urmată de vânzare către persoana juridică C? Care sunt monografiile contabile la persona juridică B: cesiune de părți sociale de la persona juridică A și vânzare părți sociale către persoana juridică C? Ce implicații fiscale sunt? ce au de plătit persoană juridică A și persoana juridică B către stat?

1) Monografiile contabile la persoana juridică A; cesiune părți sociale către persoana juridică B, urmată de vânzare către persoana juridică C.

În această situație societatea A nu are nicio obligație fiscală. De asemenea schimbarea asociaților, nu generează înregistrări contabile la nivelul societății, având în vedere că capitalul social a rămas la aceeași valoare. Se modifica doar structura asociaților, respectiv B și ulterior C

Obligațiile fiscale de plată și declarative îi revin persoane fizice care cesionează, și de asemenea societății B, care la rândul ei cesionează părțile sociale societății C.

În cazul persoane fizice care cesionează:

Potrivit prevederilor art. 91 lit. c) din Codul fiscal, sunt venituri din investiții câștiguri din transferul titlurilor de valoare și orice alte operațiuni cu instrumente financiare, inclusiv instrumente financiare derivate;

Persoana fizică va datora impozitul pe câștigul net obținut în urma cesionării/instrăinării/vânzării acțiunilor deținute conform art. 98 din Codul fiscal, câștig determinat ca diferența dintre valoarea de instrăinare/prețul de vânzare a acțiunilor și valoarea lor nominală, după cum reiese din prevederile art. 94 alin. (1) coroborat cu art. 7 pct. 44 lit. e) din Codul fiscal.

Conform prevederilor art. 94 alin. (10) lit. b) coroborat cu art. 96 alin. (1)-(2) din Codul fiscal, cedentul în calitate de beneficiar de venit (adică persoana fizică care își cesionează părțile sociale) este cel care determină câștigul/pierderea din transferul titlurilor de valoare, altele decât instrumentele financiare derivate, la data efectuării plăților prețului tranzacției pe bază de documente justificative, prin intermediul formularului Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, care se depune pentru fiecare an fiscal până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a câștigului net anual/pierderii nete anuale potrivit prevederilor cap. V-Venituri din investiții, după cum se prevede la art. 122 alin. (3) din Codul fiscal.

Impozitul este de 10% și se aplică asupra câștigului net obținut din vânzarea părților sociale, cu termen de plată 25 mai a anului următor, așa cum rezultă din prevederile art. 123 alin. (1 indice 2) și alin. (7) din Codul fiscal.

Dacă venitul obținut din transferul părților sociale (câștigul) realizat în anul cesiunii este mai mare decât valoarea a 12 salarii minime brute pe țara, persoană fizică va datora și CASS în cota de 10% la valoarea a 12 salarii minime brute, astfel cum rezultă de la art. 155 alin. 1 lit. g) , art. 170 alin. (1) , alin (2) lit. e) din Codul fiscal.

2) Monografie contabilă la persona juridică B: cesiune de părți sociale de la persona juridică A și vânzare părți sociale către persona juridică C.

La pct. 264, alin. 1 din Reglementările contabile, se menționează că imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, acțiunile deținute la entități asociate și entități controlate în comun, împrumuturile acordate entităților asociate și entităților controlate în comun, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

Entitățile afiliate sunt considerate două sau mai multe entități din cadrul unui grup (pct. 8 subpunct 12)

Potrivit pct. 266 din ordin, atunci când sunt recunoscute ca activ, imobilizările financiare se evaluează la costul de achiziție.

Având în vedere că ați preluat părțile asociate în proporție de 50%, vă propun că înregistrarea să se efectuează în corelație cu contul 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”

În debitul contului 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate” se înregistrează:
- valoarea acțiunilor dobândite prin achiziție (512, 531, 269);

În creditul contului 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate” se înregistrează:
- cheltuielile privind valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate, cedate (664).

Soldul contului reprezintă valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate.

Așadar, ca și monografie contabilă, vă propun:

261	=	2691
„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		„Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate x lei”

Plata sumei de x lei:

2691	=	5121
„Vărsăminte de efectuat privind		„Conturi la bănci în lei x lei”

acțiunile deținute la entitățile afiliate”		
--	--	--

Nu există nicio obligație de plată sau declarativa la societatea care a preluat părțile sociale.

Mai departe la cesionarea părților sociale deținute la societatea A , va genera următoarele înregistrări contabile:

Cesiune părți sociale:

461	=	7641
„Debitori diverși”		„Venituri din imobilizări financiare cedate”

Scoaterea din evidență a părților sociale vândute se înregistrează:

664	=	261
„Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”		„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”

Astfel, contul 261 se închide la cedarea părților sociale. Asupra veniturile se stabilește impozit pe veniturile microintreprinderilor, potrivit prevederilor art. 53 alin. 1 din Codul fiscal, având în vedere că nu se regăsesc în veniturile care se scad din baza de impozitare prevăzute la lit. a)-n) de la acest alineat.

Din punctul de vedere al TVA, operațiunea de vânzare titluri de participare este operațiune scutită fără drept de deducere conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 5 din Codul fiscal, respectiv pct. 52 alin. 19 din NM. Așadar, societatea B, datorează impozit pe veniturile microintreprinderilor prin aplicarea cotei corespunzătoare asupra venitului de 300.000 euro.

Societatea C, va înregistra în evidență contabilă acțiunile deținute la societatea A la fel ca la pct. 2, respectiv:

261	=	2691	300.000 euro
„Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		„Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate”	

Și plata:

2691	=	5121
„Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate”		„Conturi la bănci în lei x lei”

Fiscal, nu există nicio obligație de plată sau declarativa la societatea C care a preluat părțile sociale.

Grant pentru capital de lucru. Reluare la venituri impozabile

O societate din România, plătitoare de impozit profit primește grant pentru capital de lucru 646.102 lei și cofinanțarea de 15% este în valoare de 96.915 lei. Reluarea la venituri se va face doar pentru valoarea grantului 646.102 lei? Aceste venituri sunt impozabile la firmele plătitoare de impozit pe profit?

Granturile sunt o formă de finanțare nerambursabilă, care sunt înregistrate în contabilitate ținând cont de regimul subvențiilor prevăzut la pct. 392-404 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014. Conform art. 14 din O.U.G. nr. 130/2020 granturile pentru capital de lucru sunt acordate pentru susținerea unor cheltuieli ale beneficiarilor pentru stocuri de materii prime, materiale, mărfuri, pentru plata chiriei, pentru plata datoriilor către bugetul statului etc., dar și pentru cheltuieli privind achiziția de echipamente, utilaje, instalații, tehnologii, dotări independente necesare reluării activității.

Ca atare, în funcție de natura cheltuielilor acoperite din granturile obținute, societatea le va contabiliza fie ca subvenții aferente investițiilor, dacă aceste sunt destinate a acoperi achiziția de active amortizabile, fie ca subvenții aferente veniturilor, dacă acestea sunt destinate orice cheltuieli, altele decât cele de natura investițiilor (pct. 394 alin. 1 și pct. 395 din reglementările contabile).

În acest sens este și monografia contabilă aferentă granturilor pentru capital de lucru acordate în temeiul O.U.G. nr. 130/2020, prezentată pe larg la pct. c din Informarea Tratament contabil aplicabil veniturilor din fondurile externe nerambursabile acordate în baza O.U.G. nr.130/2020, disponibilă pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor, la secțiunea Domenii/Reglementări contabile/Agenți economici/Teme de actualitate.

În schimb, cofinanțarea reprezintă participarea proprie a beneficiarului (coparticiparea) la constituirea capitalului de lucru pentru care se solicita grantul, astfel că partea aferentă cofinanțării implică acoperirea cheltuielilor din fonduri proprii/împrumutate, fără contabilizarea specifică subvențiilor.

Ca atare, numai valoarea grantului de 646.102 lei se va relua la venituri, fie pe măsură înregistrării cheltuielilor finanțate (pct. 398 alin. 1 și pct. 399 alin. 2-3 din reglementările contabile), fie pe măsură înregistrării cheltuielilor cu amortizarea, pentru cota-parte aferentă subvenției/grantului acordat pentru achiziția activelor amortizabile (pct. 402 alin. 2 din reglementările contabile).

Veniturile înregistrate din reluarea granturilor la venituri conform reglementărilor contabile (din conturile 741 „Venituri din subvenții de exploatare” și 7584 „Venituri din subvenții pentru investiții”) sunt venituri impozabile la calculul impozitului pe profit în temeiul art. 19 alin. 1 din Codul fiscal, nefiind reglementate că venituri neimpozabile la art. 23 din Codul fiscal. De altfel, și cheltuielile ce sunt acoperite din aceste granturi sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, pe baza regulilor de deductibilitate de la art. 25 din Codul fiscal.