

Această lucrare poate fi vizualizată și online



[www.rsonline.ro](http://www.rsonline.ro)

# Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 120, octombrie 2025

## SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Aport în natură la capitalul altei societăți.

Aport cu părți sociale versus aport cu bunuri

24  
03  
07

### MONOGRAFIE CONTABILĂ

Transferul de active

### CAZURI PRACTICE

Cod de TVA anulat. Emitere facturi

Vouchere panouri fotovoltaice

Aplicare IAS 12



[www.rs.ro](http://www.rs.ro)

# Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, economist Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

## CUPRINS – OCTOMBRIE 2025

### ✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- **Aport în natură la capitalul altei societăți. Aport cu părți sociale versus aport cu bunuri** ..... 3  
*consultant fiscal Ionuț JINGA*

### ✓ MONOGRAFIE CONTABILĂ

- **Transferul de active** ..... 11  
*expert contabil Gabi POPESCU*

### ✓ CAZURI PRACTICE

- **Cedarea terenului gratuit către primărie** ..... 17
- **Program Stock Option Plan** ..... 19
- **Utilaje utilizate pe teritoriul României de către sucursala unei companii din Turcia** ..... 22
- **Cod de TVA anulat. Emitere facturi** ..... 24
- **Vouchere panouri fotovoltaice** ..... 25
- **Import/export** ..... 29
- **Servicii electronice către persoane neimpozabile din UE** ..... 32
- **Decizia ICCJ pronunțată în cazul împrumuturilor acordate administratorului societății** ..... 34
- **Aplicare IAS 12** ..... 36
- **Vânzare apartamente în regim de scutire fără drept de deducere. Obligații privind ajustarea TVA deduse** ..... 38



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa [revistadecontabilitate@rs.ro](mailto:revistadecontabilitate@rs.ro)



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – [www.rs.ro](http://www.rs.ro)

ISSN: 2457-9688

e-mail: [comenzi@rs.ro](mailto:comenzi@rs.ro); [www.revistadecontabilitate.contabilul.ro](http://www.revistadecontabilitate.contabilul.ro).

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Georgiana Stoica

Tehnoredactare: Daniela Segărceanu

Corectură: Anca Totoescu



**RENTROP & STRATON**  
Informații Specializate

este recunoscută CNCSIS conform Deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel.: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Daniela Militaru

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

# Aport în natură la capitalul altei societăți. Aport cu părți sociale versus aport cu bunuri

consultant fiscal  
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL  
COMENTEAZĂ

În contextul dinamic al dezvoltării afacerilor, aportul în natură reprezintă un instrument juridic și economic important prin care persoanele fizice sau juridice pot contribui la capitalul unei societăți comerciale prin transferul unor bunuri sau drepturi, în locul aporturilor în numerar.

Această formă de aport permite valorificarea unor active existente – precum bunuri mobile, imobile sau chiar părți sociale deținute în alte entități – oferind astfel un plus de flexibilitate în structura și consolidarea capitalului social.

Aportul în natură nu este doar o alternativă la lichidități, ci și o oportunitate de a integra în cadrul unei afaceri resurse valoroase, contribuind la creșterea patrimoniului societății și, implicit, la susținerea activității sale economice.

Totodată, această practică implică o serie de aspecte juridice, fiscale și contabile ce trebuie tratate cu rigoare, pentru a asigura un cadru transparent și echitabil între asociați.

Perioada dificilă traversată de economia națională, și nu numai, ar putea determina multe entități economice să apeleze la diverse căi de a procura noi resurse financiare sau să se reorganizeze pentru a putea supraviețui.

Dintre aceste căi, mai recomandată decât apelarea la credite bancare sau la alte forme de împrumuturi, din cauza costurilor ridicate pe care aceste modalități de finanțare le presupun, este atragerea resurselor de finanțare prin creșteri de capital, fie prin emisiunea de noi acțiuni/părți sociale, fie prin aporturi în natură de bunuri în contul capitalului subscris.

La societățile care au în derulare împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, în anumite condiții specifice, lipsa lichidităților pentru rambursarea împrumutului ar putea fi surmontată prin conversia obligațiunilor în acțiuni, cu acordul creditorilor.

Dacă nu pot fi aplicate alte măsuri de redresare, entitățile pot să se reorganizeze prin fuziune sau divizare.

Lucrarea de față își propune să evidențieze principalele avantaje, riscuri și implicații ale aportului în natură, cu accent pe situațiile care implică părți sociale și bunuri, oferind o imagine clară și aplicată asupra acestei forme de contribuție în structura capitalului social.

## I. Aport în natură cu părți sociale – implicații fiscale

### 1. Impozitul pe venit

Presupunem că un asociat unic, persoană fizică, aduce ca aport într-o nouă societate nerezidentă, cu sediul în UE și afiliată (B), părțile sociale deținute la fosta societate (A). În urma aportului de capital, societatea nerezidentă B va deține societatea A, în timp ce asociatul, persoană fizică, va deține titluri de participare la societatea B.

Potrivit art. 93 alin. (2) lit. m) din Codul fiscal:

„Nu generează venituri impozabile, sub aspectul impozitului pe venit, următoarele:

m) aportul în natură reprezentând acțiuni emise de societăți/părți sociale, în conformitate cu prevederile Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

În concluzie, nu se datorează impozit pe venit în cazul aportului în natură la capitalul social al companiei nerezidente cu părți sociale deținute de persoana fizică la societatea A.

Potrivit art. 7 pct. 26 din Codul fiscal, cu privire la persoanele afiliate, o persoană este afiliată dacă relația ei cu o altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- a) o persoană fizică este afiliată cu o altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;
- b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, direct sau indirect, inclusiv prin deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;
- c) o persoană juridică este afiliată cu o altă persoană juridică dacă cel puțin una dintre acestea deține, direct sau indirect, inclusiv prin deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă o controlează în mod efectiv;
- d) o persoană juridică este afiliată cu o altă persoană juridică dacă o persoană deține, direct sau indirect, inclusiv prin deținerile persoanelor sale afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua, ori dacă le controlează în mod efectiv.

Conform art. 11 alin. (4) din Codul fiscal:

„Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții sau al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal al oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală.”

În concluzie, fiind efectuate între părți afiliate, tranzacțiile reprezentând aport la capitalul social nu pot avea loc la valoarea nominală a părților sociale, ci la valoarea de piață.

Astfel, persoana fizică care cedează părțile sociale trebuie să se asigure, în raport cu organele fiscale, că respectă principiul valorii de piață în cadrul tranzacției respective (cesiunea de părți sociale între persoane afiliate), ceea ce necesită întocmirea unui raport de evaluare de către un evaluator autorizat ANEVAR.

### 2. Regimul dividendelor primite de societatea nerezidentă (B) ca urmare a părților sociale deținute la societatea A

**Cadrul legal:** art. 229 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal – *Scutiri de la impozitul prevăzut în prezentul capitol:*

(1) Sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți următoarele venituri:

c) dividendele plătite de un rezident unei persoane juridice rezidente într-un alt stat membru al Uniunii Europene ori unui sediu permanent al unei persoane juridice străine dintr-un stat membru al Uniunii Europene, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene, dacă:

1. Persoana juridică străină beneficiară a dividendelor îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

(i) este rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene și are una dintre formele de organizare prevăzute în anexa nr. 1 la titlul II sau la art. 43 alin. (4) lit. a) pct. (ii);

(ii) este considerată a fi rezidentă a statului membru al Uniunii Europene, în conformitate cu legislația fiscală a statului respectiv și, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate cu un stat terț, nu se consideră ca fiind rezidentă, în scopul impunerii, în afara Uniunii Europene;

(iii) plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, unul dintre impozitele prevăzute în anexa nr. 2 la titlul II sau un alt impozit care substituie unul dintre aceste impozite;

(iv) deține minimum 10% din capitalul social al rezidentului, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, care se încheie la data plății dividendului.

2. Beneficiarul dividendelor este un sediu permanent al unei persoane juridice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene, iar persoana juridică străină pentru care sediul permanent își desfășoară activitatea trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute la pct. 1 subpct. (i)-(iv), iar profiturile înregistrate de sediul permanent trebuie să fie impozabile în statul membru în care acesta este stabilit, în baza unei convenții pentru evitarea dublei impuneri sau în baza legislației interne a celui stat membru.

3. Rezidentul care plătește dividendul îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

(i) are una dintre formele de organizare prevăzute la art. 43 alin. (4) lit. b) pct. (i) sau în anexa nr. 1 la titlul II și, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate cu un stat terț, nu se consideră ca fiind rezident, în scopul impunerii, în afara Uniunii Europene;

(ii) plătește impozit pe profit, potrivit prevederilor titlului II, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, sau un alt impozit care substituie impozitul pe profit, în conformitate cu legislația națională.

c<sup>1</sup>) dividendele plătite de un rezident român unei persoane juridice rezidente într-un stat membru al Spațiului Economic European, altul decât statele membre ale Uniunii Europene – respectiv Islanda, Principatul Liechtenstein, Regatul Norvegiei – dacă persoana juridică străină beneficiară a dividendelor îndeplinește condițiile prevăzute la art. 43, referitoare la rezidentul român care primește dividendele.

**Concluzie:** Dacă sunt îndeplinite condițiile de mai sus, după o perioadă neîntreruptă de un an de deținere a părților sociale, se poate aplica scutirea de impozit pe veniturile obținute de nerezidenți sub formă de dividende.

### 3. Tratatamentul fiscal al taxei pe valoarea adăugată în cazul aportului în natură la capitalul societății nerezidente

Aportul în natură la capitalul social nu intră în sfera de aplicare a TVA, având în vedere că nu reprezintă o operațiune impozabilă (livrare de bunuri sau prestare de servicii), astfel cum se precizează la art. 268 alin. (1) din Codul fiscal.

**În concluzie,** nu se datorează TVA în cazul operațiunii de aport cu părți sociale la capitalul social al altei societăți.

### 4. Aspecte care trebuie reținute

Potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal:

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.

# Transferul de active

expert contabil  
Gabi POPESCU

MONOGRAFIE  
CONTABILĂ

Transferul de active poate fi realizat în cadrul unei operațiuni de reorganizare, de tipul fuziunilor sau divizărilor, ori, în afara acestor operațiuni de reorganizare, prin operațiuni precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți.

## Din punctul de vedere al TVA

Transferul total sau parțial de active, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea – precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți – nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România și sunt respectate anumite condiții.

Un transfer parțial de active reprezintă transferul tuturor activelor sau al unei părți din activele investite într-o anumită ramură a activității economice, dacă acestea constituie, din punct de vedere tehnic, o structură independentă, capabilă să desfășoare activități economice separate.

Condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active sunt:

- primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată. Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții;
- să nu lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să nu vândă eventualele stocuri.

Pentru calificarea unei activități ca transfer de active, nu este relevant dacă primitorul activelor este autorizat pentru desfășurarea activității care i-a fost transferată sau dacă are în obiectul de activitate respectiva activitate.

Simplul transfer al unor active nu garantează posibilitatea continuării unei activități economice în orice situație.

Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului este considerată succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu, inclusiv în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

Un astfel de transfer de active este un transfer universal de bunuri și/sau servicii, acestea nemaifiind tratate individual, ci ca un tot unitar la persoana impozabilă cedentă, indiferent dacă este vorba de un transfer total sau parțial de active.

Dacă beneficiarul transferului este o persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal și nu se va înregistra în scopuri de TVA ca urmare a transferului, acesta va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor efectuate și să depună, în acest sens, declarația 301 – „Decontul special de taxă”.

Astfel, pentru a nu colecta TVA la transferul activelor:

- primitorul activelor trebuie să fie persoană impozabilă;
- activele trebuie să fie destinate utilizării în activitatea economică;
- primitorul activelor trebuie să intenționeze să desfășoare activitatea economică sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată și să nu lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să nu vândă eventualele stocuri;
- pentru verificarea îndeplinirii acestei condiții, primitorul activelor are obligația să transmită cedentului o declarație pe propria răspundere din care să rezulte că:
  - intenționează să desfășoare activitatea economică sau partea din activitatea economică ce i-a fost transferată;
  - nu lichidează imediat activitatea respectivă și, după caz, nu vinde eventualele stocuri;
- primitorul activelor preia toate drepturile și obligațiile cedentului activelor;
- cedentul va trebui să transmită cesionarului o copie a registrului bunurilor de capital, dacă acestea au fost obținute după data aderării.

### Documente întocmite la transferul activelor

Pentru transferul de active efectuat în aceste condiții nu se emite factură.

Potrivit art. 320 alin. (12) din Codul fiscal, transferul de active se va evidenția într-un document care trebuie să cuprindă următoarele informații:

- a) un număr de ordine secvențial și data emiterii documentului;
- b) data transferului;
- c) denumirea / numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 316, al ambelor părți, după caz;
- d) o descriere exactă a operațiunii;
- e) valoarea transferului.

Fiecare parte va primi un exemplar al acestui document.

### Impozitarea transferului de active

În cazul în care transferul de active reprezintă o operațiune de vânzare a activelor:

- veniturile înregistrate la transfer sunt impozabile;
- cheltuielile aferente descărcării din gestiune a stocurilor sunt cheltuieli deductibile;
- cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată fiscal a imobilizărilor sunt cheltuieli deductibile.

Potrivit art. 28 alin. (17) din Codul fiscal, pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală.

## Transferul de active ca operațiune de reorganizare

În cazul în care transferul de active reprezintă o operațiune prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către o altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare:

Transferul activelor și pasivelor efectuat în schimbul titlurilor de participare este un transfer neimpozabil pentru diferența dintre prețul de piață al activelor/pasivelor transferate și valoarea lor fiscală.

Emiterea de către societatea beneficiară a titlurilor de participare în legătură cu fuziunea, divizarea totală, divizarea parțială sau achiziția de titluri de participare – unui participant al societății cedente/achiziționate, în schimbul unor titluri deținute la societatea cedentă/achiziționată – nu reprezintă un transfer impozabil.

Valoarea fiscală a unui activ sau pasiv transferat societății beneficiare este egală cu valoarea fiscală pe care activul/pasivul a avut-o la societatea cedentă.

Valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de societatea cedentă este egală cu valoarea fiscală pe care activele și pasivele transferate au avut-o la această societate înainte de efectuarea operațiunii.

Societatea beneficiară calculează amortizarea fiscală, în conformitate cu regulile prevăzute la art. 28, precum și orice câștig sau pierdere aferente activelor și pasivelor transferate, în concordanță cu dispozițiile care ar fi fost aplicate societății cedente dacă transferul de active nu ar fi avut loc.

### În ceea ce privește înregistrarea în contabilitate

Pentru recunoașterea în contabilitate a activelor și datoriilor primite cu ocazia unui transfer de active, entitățile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Această evaluare se efectuează de către evaluatori autorizați, potrivit legii.

Entitatea care cedează o afacere scoate din evidență activele și datoriile corespunzătoare, la valoarea la care acestea sunt înregistrate în contabilitate, pe seama conturilor de cheltuieli, respectiv de venituri.

Dacă transferul de active se face în schimbul unor titluri de participare, la societatea beneficiară transferul de active presupune majorarea capitalurilor proprii și recunoașterea la valoarea justă a activelor și datoriilor primite.

Dacă valoarea titlurilor emise este mai mare decât diferența dintre valoarea justă a activelor și datoriile transferate, la beneficiar se recunoaște un fond comercial pozitiv.

În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, acesta se amortizează pe o perioadă de maximum 5 ani, iar în cazuri excepționale se poate amortiza pe o perioadă maximă de 10 ani.

### Exemplu:

Societatea **Fructis S.A.** desfășoară activitate agricolă de producție a fructelor și legumelor și deține, totodată, capacități de realizare a unor produse preparate din fructe și legume – gem, dulceață, sucuri pasteurizate.

Societatea decide cedarea capacităților de producție de gem, dulceață și sucuri către societatea **Cireșica S.A.**, în cadrul unui transfer de active cu plată.

Societatea **Cireșica S.A.** este înregistrată ca plătitoare de TVA și impozit pe profit și declară intenția de continuare a activității de realizare a produselor din fructe.

Transferul de active este un **transfer parțial**, care îndeplinește condițiile pentru a nu fi asimilat unei livrări de bunuri, motiv pentru care **nu se colectează TVA**.

# Cedarea terenului gratuit către primărie

CAZURI PRACTICE

## ÎNTREBARE:

Societatea are în construcție un ansamblu format din cinci blocuri. În prezent, este finalizat doar un bloc. Pentru a putea vinde apartamentele, societatea a cedat către primărie o suprafață de 401 mp de teren (partea stângă) și 469 mp de teren (partea dreaptă).

Există o declarație notarială în acest sens, iar de la primărie urmează să se primească un document prin care se atestă scăderea din gestiune a terenului cedat. Terenul este înregistrat în contabilitate în contul 371 „Mărfuri”, iar în declarația notarială se precizează faptul că societatea renunță la dreptul de proprietate, conform art. 562 alin. (2) din Codul civil.

Cum se înregistrează în contabilitate această cedare de teren (scoaterea din gestiune) și ce implicații fiscale are această operațiune? Societatea este plătitoare de impozit pe profit.

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare, la valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate sau la valoarea reevaluată, în cazul imobilizărilor reevaluate.

Potrivit art. 270 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de aceasta, pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

Conform art. 270 alin. (8) nu constituie livrare de bunuri:

b) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

În normele metodologice date în aplicarea acestui articol se precizează că nu constituie livrare de bunuri, conform prevederilor art. 270 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfășurarea activității economice a persoanei impozabile.

În acest sens este prezentat următorul exemplu:

Pentru facilitarea accesului la un centru comercial, o societate a efectuat demersurile necesare pentru construirea unui sens giratoriu.

O parte a sensului giratoriu a fost construită pe un teren aparținând domeniului public, iar o altă parte, pe terenul societății. După finalizarea lucrărilor, pentru care primăria a obținut autorizația de construire, sensul giratoriu și partea de teren aferentă, aparținând societății, vor fi donate primăriei.

Deși contractul prevede că sensul giratoriu va fi donat primăriei, întrucât bunurile construite pe domeniul public aparțin unității administrativ-teritoriale, din punctul de vedere al TVA nu se consideră că are loc o livrare de bunuri de la societate către primărie pentru lucrările efectuate pe terenul acesteia.

Acestea reprezintă, din punctul de vedere al TVA, servicii acordate cu titlu gratuit.

În ceea ce privește donația părții din sensul giratoriu construite pe terenul societății și a terenului aferent, aceasta reprezintă, din punctul de vedere al TVA, o livrare de bunuri cu titlu gratuit.

Atât prestările de servicii, cât și livrările de bunuri acordate gratuit se consideră efectuate în scopul desfășurării activității economice, respectiv pentru facilitarea accesului la centrul comercial, nefiind incluse în sfera de aplicare a TVA.

Societatea beneficiază de dreptul de deducere a TVA conform prevederilor art. 297 din Codul fiscal.

Prin urmare, regimul fiscal din punctul de vedere al TVA și al deducerii cheltuielii aferente terenului scos din gestiune depinde de scopul cedării acestuia.

Dacă terenul este utilizat de primărie pentru construirea unui drum de acces, de exemplu, sau pentru alte facilități care contribuie la vânzarea apartamentelor construite, cedarea gratuită se consideră efectuată în scopul realizării activității economice.

În acest caz, cedarea terenului reprezintă o operațiune care nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Cheltuiala aferentă scoaterii din gestiune este deductibilă fiscal, conform art. 25 din Codul fiscal, doar dacă cedarea s-a efectuat în scopul desfășurării activității economice.

**● În contabilitate, scoaterea din gestiune a terenului cedat gratuit se înregistrează astfel:**

6583	=	211
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		„Terenuri și amenajări de terenuri”

În cazul în care nu se poate demonstra că cedarea terenului s-a realizat în scopul facilitării vânzărilor, livrarea se consideră o operațiune asimilată unei livrări pentru care se colectează TVA prin emiterea unei autofacturi.

**● Colectarea TVA aferente, pe baza unei autofacturi, se înregistrează astfel:**

635	=	4427
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA colectată”

# Cod de TVA anulat. Emitere facturi

## ÎNTREBARE:

Codul de TVA a fost anulat din oficiu după 6 luni în care nu s-a desfășurat nicio activitate. Acest lucru s-a întâmplat acum 3 ani. Acum s-a reluat activitatea firmei. Firma a început să emită facturi.

Cum procedez?

- Emit facturi cu TVA? TVA trebuie colectată și declarată în Declarația 311?
- Trebuie să depun Declarația 700?
- Ce trebuie să bifez în Declarația 700?

Cifra de afaceri a anului trecut a fost 0. Firma a fost plătitoare de TVA trimestrial în trecut. Pe facturile pe care le emit, trebuie să specific vreun articol din Codul fiscal, având în vedere reluarea TVA?

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Nu există o regulă specială de emiteri a facturilor, întrucât la pct. 5<sup>1</sup> din Normele metodologice se arată cum se va proceda după înregistrarea în scopuri de TVA, în funcție de modalitatea în care s-a acționat pe perioada în care codul de înregistrare în scopuri de TVA a fost anulat. Se disting mai multe situații.

Dacă se emit facturi cu TVA, la lit. b) se precizează că:

„(...)

b) persoana impozabilă a colectat TVA pentru operațiunile taxabile, respectiv a depus declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal și a emis facturi. În această situație, după reînregistrarea în scopuri de TVA, persoana impozabilă trebuie să emită facturi de corecție conform art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal. În situația în care nu există diferențe între taxa colectată în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile, facturile emise după reînregistrare nu se includ în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea «Taxa pe valoarea adăugată colectată».”

Așadar, se poate emite factură cu TVA, însă se va emite pe CUI fără „RO”, întrucât în această perioadă nu sunteți înregistrați în scopuri de TVA.

Totodată, se pot emite facturi și fără TVA, aplicându-se prevederile de la lit. a) de la acest punct, respectiv:

„a) persoana impozabilă a colectat TVA pentru operațiunile taxabile, respectiv a depus declarația privind taxa pe valoarea adăugată colectată care trebuie plătită conform art. 11 alin. (6) și (8) din Codul fiscal, dar nu a emis facturi. În această situație, după reînregistrarea în scopuri de TVA, persoana impozabilă trebuie să emită facturi pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, care să

includă informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, care a fost colectată în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat. Aceste facturi nu se includ în decontul de taxă depus conform art. 323 din Codul fiscal, în secțiunea «Taxa pe valoarea adăugată colectată», dacă nu există diferențe între taxa colectată în perioada în care persoana impozabilă a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat și taxa înscrisă în facturile emise după reînregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile.”

Pentru TVA colectată, societatea va trebui să depună declarația D311 și să plătească taxa la bugetul de stat, astfel cum se precizează la art. 324 alin. (10) din Codul fiscal.

După înregistrarea în scopuri de TVA, societatea va avea dreptul de deducere a TVA, astfel cum se precizează la art. 11 alin. (8) din Codul fiscal:

„(8) Persoanele impozabile stabilite în România, cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 316 alin. (11) lit. c)-e) și lit. h), nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferentă operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. În cazul înregistrării în scopuri de TVA conform art. 316 alin. (12), persoana impozabilă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, prin înscrierea în primul decont de taxă prevăzut la art. 323 depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, chiar dacă factura nu cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile. După înregistrarea în scopuri de taxă conform art. 316 alin. (12), pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, persoanele impozabile emit facturi în care înscriu distinct taxa pe valoarea adăugată colectată în perioada respectivă, care nu se înregistrează în decontul de taxă depus conform art. 323.”

## Vouchere panouri fotovoltaice

### ÎNTREBARE:

O societate comercială a primit fonduri nerambursabile prin programul PNRR pentru instalarea de sisteme fotovoltaice, beneficiarii finali fiind persoane fizice. Înțelegem că o parte din valoarea subvenției (suma fără TVA) va fi primită din fondurile PNRR, iar suma reprezentând TVA va fi primită de la bugetul de stat. Aceste sume se primesc pe baza cererii de transfer, respectiv deconturi la care se atașează documente justificative.

Din documentația primită nu se înțelege concret modalitatea de înregistrare și decontare a voucherelor care se primesc în urma montării sistemelor. Dacă există, vă rugăm să ne ajutați cu o monografie contabilă.

# Import/export

## ÎNTREBARE:

O societate plătitoare de impozit pe profit și TVA, la încasare, intenționează să achiziționeze aparatură topografică din Australia, cu vânzare în România, Moldova, Ucraina și Kosovo.

Cum facturăm către aceste țări? Ce declarații se depun?

La achiziționarea mărfii, unde se plătește TVA și este acesta deductibil? Care sunt implicațiile fiscale? Cum se face recepția mărfii?

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit art. 274, importul de bunuri reprezintă:

- intrarea pe teritoriul Uniunii Europene a bunurilor care nu se află în liberă circulație în sensul art. 29 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene;
- pe lângă operațiunile prevăzute la lit. a), intrarea în Uniunea Europeană a bunurilor care se află în liberă circulație, provenite dintr-un teritoriu terț, care face parte din teritoriul vamal al Uniunii Europene.

Potrivit art. 309 din Codul fiscal, plata taxei pe valoarea adăugată pentru importul de bunuri supus taxării este obligația importatorului.

Plata taxelor vamale și a TVA se face la momentul realizării importului, pentru eliberarea din vamă a bunurilor importate.

Pentru calculul TVA, baza de impozitare pentru importul de bunuri este valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, precum și cele datorate ca urmare a importului bunurilor în România, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.

La înregistrarea în contabilitate, valoarea de achiziție este formată din:

- valoarea în vamă;
- taxele vamale plătite (acestea fiind taxe nerecuperabile, aferente importului, se vor include în valoarea de achiziție a bunurilor).

**Importul de bunuri se înregistrează astfel:**

### ● Factura de la furnizor:

371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”
------------------	---	--------------------

● Valoarea taxelor vamale din declarația de import:

371 „Mărfuri”	=	446/taxe vamale „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”
------------------	---	---

● Plata taxelor vamale:

446/taxe vamale „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”
---	---	-----------------------------------

● Valoarea TVA achitată cu ocazia importului către biroul vamal:

4426 „TVA deductibilă”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”
---------------------------	---	--------------------------------------

În cazul în care transportatorul achită valoarea TVA și a taxelor vamale, acesta va factura aceste taxe către importator.

● Factura primită se înregistrează astfel:

%	=	401 „Furnizori”
446/taxe vamale „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” 4426/TVA plătită în vamă „TVA deductibilă”		

Importul se declară în decontul 300 la rândul 24 „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 21%, altele decât cele de la rândul 27”, cu înscrierea valorii în vamă ca bază de calcul pentru TVA și TVA aferentă, suma achitată către biroul vamal sau către societatea de curierat.

Recepția mărfurilor se efectuează în baza facturii de achiziție și a declarației vamale de import și, după caz, a notei de recepție și constatare de diferențe (NIR).

Acest document servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încărcarea în gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Nota de recepție și constatare de diferențe se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
- bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
- bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;