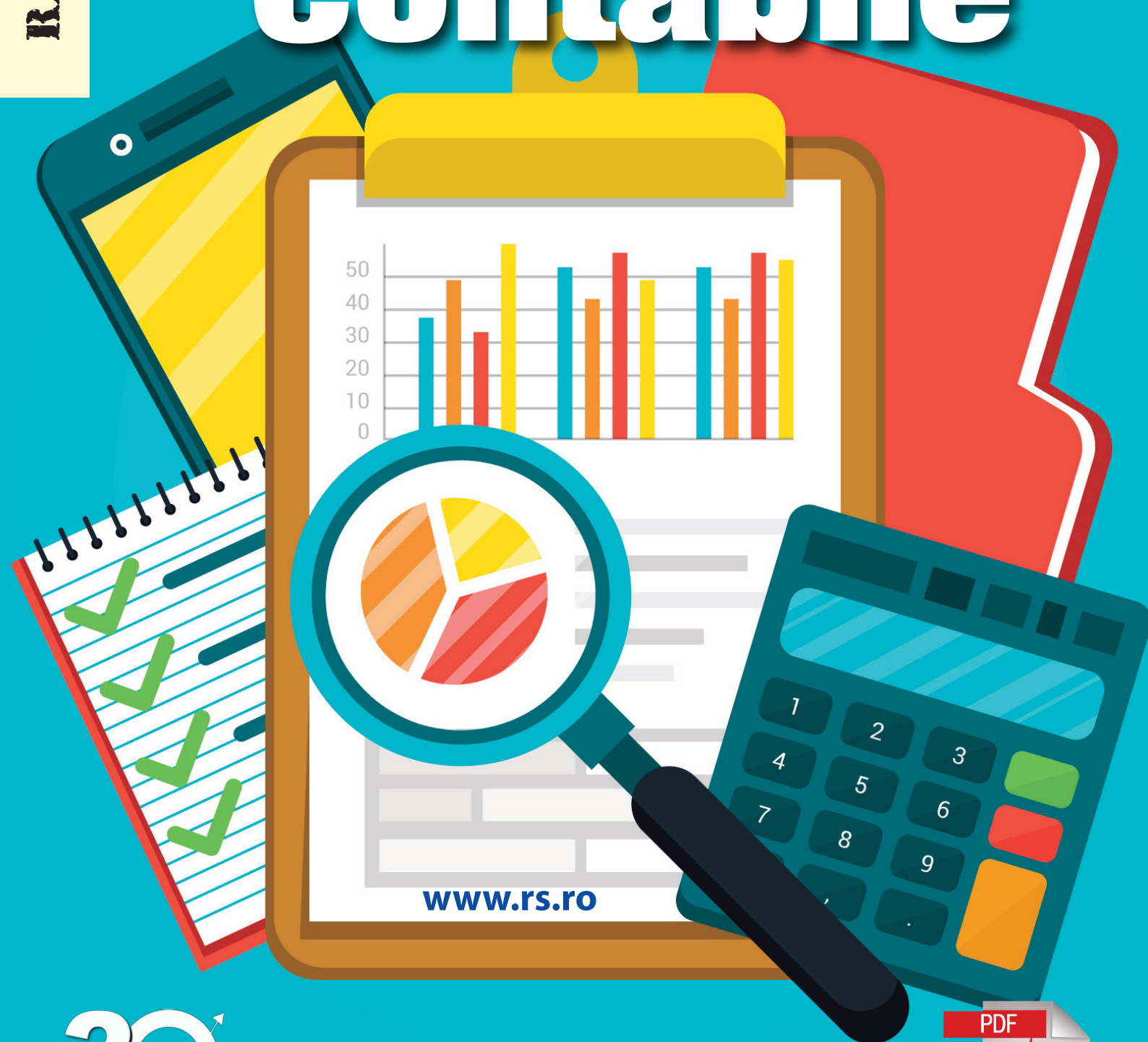


# TOP 12 Monografii Contabile



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

# TOP 12 monografii contabile

**Beneficiați GRATUIT de acest raport oferit exclusiv  
pentru abonații DomeniulContabil.ro.**

**2025 © RENTROP & STRATON**

Senior Editor: George Straton

Director general: Octavian Breban

Manager Produs: Larisa Moiceanu

Manager Departament Editorial: David Trușcă

Foto copertă: freepik.com

Puteți consulta și celelalte lucrări editate de RENTROP & STRATON la:

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

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, fotocopiare, 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.



Bdul Națiunile Unite nr. 4, bloc 107A, etajul 1,  
sector 5, București  
Telefon Serviciul Clienți: 021.209.45.45

## Cuprins

### Top 12 Monografii contabile

|                                                                                        |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Comerț online .....                                                                 | 3  |
| 2. Închiriere apartament prin Booking .....                                            | 8  |
| 3. Vânzarea cu plata în rate .....                                                     | 11 |
| 4. Leasing cu deductibilitate 50% .....                                                | 15 |
| 5. Retur produse vândute .....                                                         | 19 |
| 6. Transfer afacere .....                                                              | 23 |
| 7. Inspecție fiscală – Tratatament fiscal al diferențelor de impozite contestate ..... | 29 |
| 8. Distribuire dividende din profitul anilor precedenți .....                          | 31 |
| 9. Erori constatate la inventar .....                                                  | 34 |
| 10. Diurna acordată pe durata deplasărilor .....                                       | 37 |
| 11. Servicii Uber – monografia contabilă și obligațiile fiscale și declarative .....   | 41 |
| 12. Restituirea contravalorii ambalajelor în sistemul RETURO .....                     | 45 |

## Comerț online

Societatea EvaCom SRL, micoîntreprindere înregistrată în scopuri de TVA, cu perioada fiscală luna calendaristică, are ca obiect de activitate CAEN 4791 – Comerț cu amănuntul prin intermediul caselor de comenzi sau prin Internet, aceasta comercializând jucării. Vânzarea bunurilor se face exclusiv pe baza comenzilor plasate prin site-ul propriu (magazin online). Clienții săi sunt persoane fizice și juridice din România, Bulgaria și Ungaria. Societatea aplică regimul special prevăzut de art. 315, este înregistrată în One Stop Shop și nu aplică TVA la încasare.

Pentru reclamă, societatea achiziționează servicii atât de la prestatori din UE, cât și de la prestatori din afara UE. Produsele sunt achiziționate de la societăți din state membre UE.

Potrivit politicilor contabile aprobate în cadrul companiei, evidența stocurilor se ține cantitativ și valoric la preț de achiziție.

Vânzarea intracomunitară de bunuri la distanță este definită la art. 266 alin. (1) pct. 35 din Codul fiscal ca fiind „o livrare de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia, inclusiv în cazul în care furnizorul intervine în mod indirect în transportul sau expedierea bunurilor, dintr-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către client, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) livrarea de bunuri este efectuată pentru o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt considerate operațiuni impozabile în România în temeiul art. 268 alin. (4) și alin. (8) lit. a) și art. 315<sup>1</sup> alin. (9) sau corespondentul acestor articole din legislația statului membru de destinație, în cazul în care acesta este altul decât România, sau pentru orice altă persoană neimpozabilă;
- b) bunurile livrate nu sunt mijloace de transport noi sau bunuri livrate după asamblare sau instalare, cu sau fără funcționare de probă, de către furnizor sau în numele acestuia;”

Particularitățile comerțului online apar în materie de TVA, mai exact la determinarea locului operațiunii, tratamentul fiind distinct, în funcție de modelul aplicat B2B sau B2C.

În cazul vânzărilor B2B, este aplicabilă regula generală privind vânzarea de bunuri prevăzută de art. 275 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, locul livrării fiind locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul.

Astfel, chiar dacă vânzarea a avut loc prin mijloace electronice, în relația B2B, operațiunea este o simplă livrare intracomunitară de bunuri.

Particularitățile apar în cazul operațiunilor de comerț online desfășurate pe relația B2C, adică vânzarea către consumatorul final.

Potrivit art. 275 alin. (2) din Codul fiscal, prin excepție de la prevederile alin. (1) lit. a), locul livrării în cazul vânzărilor intracomunitare de bunuri la distanță este considerat a fi locul în care se află bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către client.

Potrivit art. 278<sup>1</sup> din Codul fiscal, prevederile art. 275 alin. (2) nu se aplică dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) furnizorul sau prestatorul este stabilit sau, dacă nu este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită într-un singur stat membru;
- b) sunt prestate servicii către persoane neimpozabile care sunt stabilite, își au domiciliul stabil sau reședința obișnuită în orice stat membru, altul decât statul membru prevăzut la lit. a), sau sunt expediate ori transportate bunuri către un stat membru, altul decât statul membru prevăzut la lit. a); și
- c) valoarea totală, fără TVA, a operațiunilor prevăzute la lit. b) nu depășește, în anul calendaristic curent, 10.000 euro sau echivalentul acestei sume în moneda națională și nici nu a depășit această sumă în cursul anului calendaristic precedent.

Valoarea echivalentă în moneda națională a statelor membre a sumei de 10.000 euro se calculează prin aplicarea cursului de schimb publicat de Banca Centrală Europeană la data adoptării Directivei (UE) 2017/2.455 a Consiliului din 5 decembrie 2017 de modificare a Directivei 2006/112/CE și a Directivei 2009/132/CE în ceea ce privește anumite obligații privind taxa pe valoarea adăugată pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri la distanță. Pentru România, valoarea echivalentă în moneda națională este de 46.337 lei.

Acest prag de 46.337 lei nu este stabilit pentru fiecare stat membru, ci pentru toate vânzările intracomunitare la distanță realizate de o persoană impozabilă către toate statele membre și pentru toate serviciile TBE prestate către persoane neimpozabile stabilite în UE.

Excepția pentru operațiuni sub 10.000 de euro nu se mai aplică începând cu tranzacția prin care a fost depășit plafonul, persoana impozabilă având obligația:

- fie de a aplica regimul special prevăzut la art. 315 din Codul fiscal, pentru a plăti TVA datorată în alte state membre într-un singur stat membru;
- fie de a se înregistra în scopuri de TVA în statul membru în care a realizat operațiunea care a depășit plafonul pentru început și pe urmă în toate statele membre în care va realiza vânzări intracomunitare la distanță sau va presta servicii TBE.

Până la atingerea plafonului:

- persoanele înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal – aplică regulile de bază, locul vânzării intracomunitare de bunuri fiind locul unde se află bunurile în momentul în care începe transportul bunurilor; locul fiind România, vânzarea va fi facturată cu cotele de TVA din România;
- micile întreprinderi care aplică regimul special conform art. 310 din Codul fiscal – livrează în regim de scutire până la atingerea plafonului.

După depășirea plafonului:

- persoanele înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal – locul vânzării este locul în care se află bunurile în momentul încheierii expedierii, astfel datorează TVA în statul membru în care se încheie livrarea;
- micile întreprinderi care aplică regimul special conform art. 310 din Codul fiscal – datorează TVA în alt stat membru chiar dacă în România rămân în continuare neplătitoare de TVA.

Atunci când locul vânzării intracomunitare la distanță este în alt stat membru, TVA fiind datorată în alt stat membru în cotele aferente statului membru respectiv, persoanele impozabile care realizează vânzări intracomunitare la distanță din România au următoarele opțiuni:

- pot aplica regimul special UE-OSS prevăzut la art. 315 din Codul fiscal, conform căruia vor putea plăti într-un singur stat (România) TVA datorată în alte state membre;
  - emit facturile utilizând codul de înregistrare fiscală atribuit în România, TVA se va înscrie aplicând cota în vigoare în statul în care are loc livrarea;
  - depun declarația de TVA 398 prin care declară TVA datorată în toate statele în care efectuează livrări și achită în euro suma datorată.
- pot să nu aplice regimul special prevăzut la art. 315 și să se înregistreze în scopuri de TVA în fiecare stat membru în care se încheie expedierea bunurilor pentru a plăti TVA datorată.

#### **Luna Iunie anul N:**

1. Vinde mărfuri către persoane fizice din Bulgaria în valoare de 2.500 BGN TVA 20%, cursul BCE la 30.06.anul N fiind 1 EUR = 1,9558 BGN.

Deoarece completarea formularului 398 se face cumulativ pe fiecare țară în care s-au desfășurat operațiuni, considerăm că este important a se ține evidența vânzărilor către persoane neimpozabile, pe fiecare țară în parte. Denumirea clientului nefiind importantă în această situație și având în vedere numărul mare de clienți noi lunar, recomandăm definirea unui client generic pe fiecare țară.

|                  |   |                                       |                  |
|------------------|---|---------------------------------------|------------------|
| 4111.03          | = | %                                     | <b>3.000 BGN</b> |
| „Client PF – BG” |   | 707                                   | 2.500 BGN        |
|                  |   | „Venituri din vânzarea mărfurilor”    |                  |
|                  |   | 446.OSS                               | 500 BGN          |
|                  |   | „TVA aferentă vânzărilor la distanță” |                  |

- Descărcarea de gestiune se face cu respectarea reglementărilor în vigoare și a politicilor contabile.

|                                |   |           |                   |
|--------------------------------|---|-----------|-------------------|
| 607                            | = | 371       | cost de achiziție |
| „Cheltuieli privind mărfurile” |   | „Mărfuri” |                   |

2. Vinde mărfuri către persoane fizice din Ungaria în valoare de 2.500.000 HUF, TVA 27%, cursul BCE la 30.06.anul N fiind 1 EUR = 371.93 HUF:

|                  |   |                                       |                      |
|------------------|---|---------------------------------------|----------------------|
| 4111.02          | = | %                                     | <b>3.175.000 HUF</b> |
| „Client PF – HU” |   | 707                                   | 2.500.000 HUF        |
|                  |   | „Venituri din vânzarea mărfurilor”    |                      |
|                  |   | 446.OSS                               | 675.000 HUF          |
|                  |   | „TVA aferentă vânzărilor la distanță” |                      |

3. Vinde mărfuri către persoane fizice din România în valoare de 10.000 lei:

|                  |   |                                    |                   |
|------------------|---|------------------------------------|-------------------|
| 4111.01          | = | %                                  | <b>11.900 lei</b> |
| „Client PF – RO” |   | 707                                | 10.000 lei        |
|                  |   | „Venituri din vânzarea mărfurilor” |                   |
|                  |   | 4427                               | 1.900 lei         |
|                  |   | „TVA colectată”                    |                   |

4. Vinde mărfuri către Happy Toys SRL din România în valoare de 5.000 lei:

|                  |   |                                    |                  |
|------------------|---|------------------------------------|------------------|
| 4111.04          | = | %                                  | <b>5.950 lei</b> |
| „Happy Toys SRL” |   | 707                                | 5.000 lei        |
|                  |   | „Venituri din vânzarea mărfurilor” |                  |
|                  |   | 4427                               | 950 lei          |
|                  |   | „TVA colectată”                    |                  |

5. Achiziționează servicii de publicitate de la Google, societate înregistrată în scopuri de TVA în Irlanda. Factura este emisă în lei cu valoarea de 1.000 lei:

|                                        |   |                 |           |
|----------------------------------------|---|-----------------|-----------|
| 6232                                   | = | 401             | 1.000 lei |
| „Cheltuieli de reclamă și publicitate” |   | „Furnizori”     |           |
| 4426                                   | = | 4427            | 190 lei   |
| „TVA deductibilă”                      |   | „TVA colectată” |           |

6. Vânzările către Bulgaria și Ungaria se efectuează din magazinul propriu și au fost plătite prin Stripe. Stripe facturează și reține un comision de 2% pentru fiecare tranzacție.

- Marcare ca încasate facturile conform desfășurătoarelor din platforma Stripe:

|                          |   |                  |               |
|--------------------------|---|------------------|---------------|
| 5125.Stripe              | = | 4111.02          | 3.175.000 HUF |
| „Cont Colector – Stripe” |   | „Client PF – HU” |               |

|                          |   |                  |           |
|--------------------------|---|------------------|-----------|
| 5125.Stripe              | = | 4111.03          | 3.000 BGN |
| „Cont Colector – Stripe” |   | „Client PF – BG” |           |

Stripe emite factura pentru comisionul său la finalul lunii, dar va reține suma din contravaloarea vânzărilor pe care societatea a încasat-o prin Stripe și pe care acesta din urmă trebuia să i-o vireze la finalul lunii.

Înregistrarea facturii:

$$2\% \times 3.175.000 \text{ HUF} = 63.500 \text{ HUF}$$

$$2\% \times 3.000 \text{ BGN} = 60 \text{ BGN}$$

$$100 \text{ F} = 1,28 \text{ lei}$$

$$1 \text{ BGN} = 2,53 \text{ lei}$$

$$63.500 \text{ HUF} / 100 \times 1,28 = 813 \text{ lei}$$

$$60 \text{ BGN} \times 2,53 = 138 \text{ lei}$$

|                                          |   |             |                             |
|------------------------------------------|---|-------------|-----------------------------|
| 628                                      | = | 401         | 951 lei (813 lei + 138 lei) |
| „Alte cheltuieli cu serviciile prestate” |   | „Furnizori” |                             |

|                   |   |                 |                     |
|-------------------|---|-----------------|---------------------|
| 4426              | = | 4427            | 181 lei (951 x 19%) |
| „TVA deductibilă” |   | „TVA colectată” |                     |

● Marcarea la plată a facturii:

|             |   |                          |         |
|-------------|---|--------------------------|---------|
| 401         | = | 5125.Stripe              | 951 lei |
| „Furnizori” |   | „Cont Colector – Stripe” |         |

● Înregistrarea payout-ului de la Stripe:

$$3.175.000 \text{ HUF} - 63.500 \text{ HUF} = 3.111.500 \text{ HUF}$$

$$3.000 \text{ BGN} - 60 \text{ BGN} = 2.940 \text{ BGN}$$

|                              |   |                          |               |
|------------------------------|---|--------------------------|---------------|
| 5124                         | = | 5125.Stripe              | 3.111.500 HUF |
| „Conturi la bănci în valută” |   | „Cont Colector – Stripe” |               |

|                              |   |                          |           |
|------------------------------|---|--------------------------|-----------|
| 5124                         | = | 5125.Stripe              | 2.940 BGN |
| „Conturi la bănci în valută” |   | „Cont Colector – Stripe” |           |

În 30.06.anul N:

Este indicat, dacă softul de contabilitate permite, să se conducă jurnale de vânzări separat pentru vânzările realizate în țară și cele realizate în afara țării.

De menționat este faptul că nu se deduce TVA din TVA datorată în celelalte țări ale UE.

$$4426 = 190 + 181 = 371 \text{ lei}$$

$$4427 = 950 + 190 + 1.900 + 181 = 3.040 \text{ lei}$$

$$4423 = 3.040 - 371 = 2.669 \text{ lei}$$

Pentru operațiunile desfășurate în țară, societatea va întocmi și va depune lunar formularul D300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată” până la data de 25 a lunii următoare perioadei de referință.

În exemplul de față, societatea va declara și va plăti 2.669 lei până la 25.07.anul N:

|                |   |                           |           |
|----------------|---|---------------------------|-----------|
| 4423           | = | 5121                      | 2.669 lei |
| „TVA de plată” |   | „Conturi la banci în lei” |           |

Pentru operațiunile desfășurate cu societăți înregistrate în scopuri de TVA în state membre UE (Google și Stripe), va întocmi și va depune formularul D390 „Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare” până la data de 25.07.anul N.

Pentru vânzările la distanță efectuate către persoane fizice din Bulgaria și Ungaria, societatea are obligația întocmirii jurnalului OSS, completarea în euro a formularului D398 „Declarație specială de TVA”, (VAT Return) până la 31.07.anul N și de a plăti până la această dată TVA conform instrucțiunilor publicate de organul fiscal în acest sens.

Notă:

Operatorul economic înregistrat în OSS va trebui să completeze și să depună trimestrial formularul D398 „Declarație specială de TVA” (UNION). Prin acest formular, persoana impozabilă declară TVA datorată în fiecare țară în care a realizat vânzări de bunuri la distanță și/sau prestări de servicii TBE. Formularul se completează deci pe țări și în euro la cursul valabil în ultima zi a perioadei fiscale de raportare comunicat de Banca Centrală Europeană.

Termenul de depunere a declarației este ultima zi a lunii următoare trimestrului pentru care se face raportarea. TVA se achită în euro în contul și conform instrucțiunilor date de organul fiscal.

Extras din Jurnalul OSS:

| Țara     | Cota TVA | Baza      | TVA     | Curs   | TVA în EURO |
|----------|----------|-----------|---------|--------|-------------|
| Ungaria  | 27%      | 2.500.000 | 675.000 | 371,93 | 1.815       |
| Bulgaria | 20%      | 2.500     | 500     | 1,9558 | 978         |
| TOTAL    |          |           |         |        | 2.793       |

Societatea va plăti astfel până la 31.07.anul N o TVA în valoare de 2.173 EURO.

|                                       |   |                              |            |
|---------------------------------------|---|------------------------------|------------|
| 446.OSS                               | = | 5124                         | 2.793 EURO |
| „TVA aferentă vânzărilor la distanță” |   | „Conturi la banci în valută” |            |

Notă:

Este important ca plata să se facă după depunerea declarației, deoarece organul fiscal menționează în instrucțiunile privind plata că pe documentul de plată trebuie să fie specificate:

- numele societății;
- codul de identificare al TVA;
- numărul de referință al declarației TVA OSS are următorul format:
  - RO/CUI/trimestru/an în cadrul schemei UE și NON-UE;
  - RO/codul de identificare în cadrul schemei de import/lună/an pentru schema de Import.

În absența referinței, plata nu poate fi procesată. Această referință poate fi găsită în recipisa primită după depunerea declarației.

Bine de știut!

Orice persoană fizică sau juridică care activează pe o platformă digitală pentru a vinde bunuri și a oferi servicii, trebuie să știe că ANAF va fi informat despre activitatea sa economică.

Astfel, începând cu 31 ianuarie 2024, operatorii de platforme digitale vor avea obligația de a raporta către ANAF informații despre vânzătorii activi pe platformele lor.

Această obligație vine ca urmare a implementării regulilor DAC 7, cea mai recentă Directivă europeană al cărei obiectiv este îmbunătățirea cooperării fiscale între statele membre ale UE în scopul propus de a combate evaziunea fiscală și de a se asigura transparența veniturilor realizate de către vânzători prin intermediul platformelor digitale.

## Închiriere apartament prin Booking

Societatea Turist SRL, micoîntreprindere înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316, deține un apartament pe litoral pe care urmează să-l închirieze persoanelor fizice pentru sejururi pe litoral. În acest scop, s-a încheiat un contract cu booking.com pentru prestări servicii de rezervare camere de vacanță, inclusiv încasarea sumelor de la clienți, urmând apoi ca booking.com să vireze banii în contul societății, mai puțin comisionul perceput pentru serviciile prestate.

Stabilim cum se înregistrează în contabilitate și care sunt incidențele fiscale pentru toate aceste operațiuni.

Închirierile în regim hotelier, pe perioade scurte de timp, se vor evidenția pe seama contului 704 „Venituri din servicii prestate”.

### ● Înregistrarea contabilă:

|           |   |                                  |
|-----------|---|----------------------------------|
| 4111      | = | %                                |
| „Clienți” |   | 704                              |
|           |   | „Venituri din servicii prestate” |
|           |   | 4427                             |
|           |   | „TVA colectată”                  |

Pentru serviciile de intermediere, Booking va încasa un comision.

**Cheltuiala cu comisionul** se va înregistra în debitul contului 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”, cu mențiunea că veniturile de natura comisioanelor încasate de Booking COM BV – rezidentă în Olanda de la societatea Turist SRL, rezidentă în România, reprezintă venituri impozabile în România, conform art. 221 și art. 223 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal.

Societatea din România, în calitate de plătitor de venit, este cea care trebuie să rețină la sursă **impozitul pe veniturile nerezidenților**, să-l declare și să-l achite la bugetul de stat.

Impozitul este de 16% din valoarea brută a comisioanelor, se reține la sursă la momentul plății venitului/comisioanelor către nerezident și se determină pe baza cursului de schimb comunicat de BNR pentru ziua în care se efectuează plata venitului. Impozitul astfel calculat se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul, conform art. 224 alin. (1) alin. (4) lit. d) și alin. (5) din Codul fiscal.

Impozitul va fi declarat în cursul anului în baza formularului 100 Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat. Anual se va declara în D207 Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă/veniturile scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți, pe NIF-ul societății nerezidente, comisioanele virate.

Dacă Booking COM BV va pune la dispoziția societății Turist SRL un certificat de rezidență fiscală emis de autoritățile olandeze, care să acopere valabil perioada în care s-a efectuat plata comisioanelor, atunci se vor aplica prevederile Convenției dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital.

Prin aplicarea prevederilor art. 7 din Convenție, veniturile din comisioane încasate de Booking Com BV sunt impozabile numai în Olanda.

Cu alte cuvinte, dacă firma olandeză prezintă certificatul de rezidență fiscală emis pe numele său, care să acopere valabil perioada în care s-a efectuat plata comisioanelor, atunci societatea din România nu va mai trebui să rețină la sursă niciun impozit pe veniturile nerezidenților deoarece comisioanele vor fi impozitate numai în Olanda.

De asemenea, pentru achiziția serviciului de comisionare intracomunitar, societatea va trebui să achite TVA în România deoarece aceste servicii intră pe regula generală B2B de la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal din punctul de vedere al locului prestării (care este sediul beneficiarului serviciilor de comisionare, adică în România).

Dacă societatea este înregistrată (normal) în scopuri de TVA, va datora taxa în calitate de beneficiar conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal, pe care o va achita prin taxare inversă, potrivit art. 326 alin. (2) din Codul fiscal, prin evidențierea ca taxă deductibilă și taxă colectată în D300 „Decont de taxă pe valoarea adăugată”.

Trebuie depusă declarația recapitulativă 390 VIES „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare” pentru declararea achiziției intracomunitare de servicii potrivit art. 325 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal.

#### Înregistrările contabile sunt:

- Comisionul datorat firmei de booking (pe bază de factură sau conform contractului):

|                                                 |   |             |
|-------------------------------------------------|---|-------------|
| 622                                             | = | 401         |
| „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” |   | „Furnizori” |

- Taxare inversă:

|                   |   |                 |
|-------------------|---|-----------------|
| 4426              | = | 4427            |
| „TVA deductibilă” |   | „TVA colectată” |

- Reținerea impozitului pe veniturile nerezidenților (dacă nu se prezintă certificatul de rezidență fiscală):

|             |   |                                               |
|-------------|---|-----------------------------------------------|
| 401         | = | 446                                           |
| „Furnizori” |   | „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” |

- Plata comisionului (net, după impozitare, după caz) prin reținere din sumele de încasat de la clienți:

|             |   |           |
|-------------|---|-----------|
| 401         | = | 4111      |
| „Furnizori” |   | „Clienți” |

#### Notă:

În situația în care societatea din România care închiriază apartamente și utilizează serviciile Booking Com BV nu este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, este obligată:

- să solicite înregistrarea conform art. 317 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal;
- să comunice către Booking Com BV codul său valid de TVA;
- să calculeze și să achite la bugetul de stat taxa pe valoarea adăugată aferentă comisioanelor facturate de Booking Com BV;
- să depună Decontul special de TVA (D301) și Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare (D390).

#### Bine de știut!

Orice persoană fizică sau juridică care activează pe o platformă digitală pentru a închiria bunuri imobile, rezidențiale sau comerciale, mijloace de transport, spații de parcare trebuie să știe că ANAF va fi informat despre activitatea sa economică.

Astfel, începând cu 31 ianuarie 2024, operatorii de platforme digitale vor avea obligația de a raporta către ANAF informații despre vânzătorii activi pe platformele lor.

Această obligație vine ca urmare a implementării regulilor DAC 7, cea mai recentă Directivă europeană al cărei obiectiv este îmbunătățirea cooperării fiscale între statele membre ale UE în scopul propus de a combate evaziunea fiscală, și de a se asigura transparența veniturilor realizate de către vânzători prin intermediul platformelor digitale.

Prin urmare, Booking.com va raporta autorităților fiscale olandeze informații despre partenerii săi – atât entitățile comerciale cât și persoanele fizice care desfășoară activități prin intermediul platformei. Autoritățile fiscale olandeze vor împărtăși apoi aceste informații autorităților fiscale din alte state membre ale UE (inclusiv România).

În scopul DAC7, partenerii sunt definiți ca entități sau persoane fizice care desfășoară activități comerciale prin intermediul platformei cu care Booking.com are relații contractuale, adică părți contractuale.

## Vânzarea cu plata în rate

Conform pct. 57 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere se efectuează ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Potrivit punctelor 440 și 441 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, predarea bunului către cumpărător este asimilată transferului de riscuri și beneficii, deci se vor recunoaște veniturile în totalitate, chiar dacă vânzătorul va păstra titlul de proprietate asupra bunurilor pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează.

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și
- costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanțelor în care s-a desfășurat tranzacția. În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului.

### Important!

Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacția este o vânzare și veniturile sunt recunoscute. Un alt exemplu când entitatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vânzare cu amănuntul, cu o clauză de returnare a banilor în cazul în care clientul nu este satisfăcut. În asemenea cazuri, veniturile sunt recunoscute în momentul vânzării, presupunându-se că vânzătorul poate estima în mod fiabil returnările viitoare și poate recunoaște un provizion aferent returnărilor pe baza experienței anterioare și a altor factori relevanți.

**Notă:**

O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.

Din punctul de vedere al TVA, predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate, este considerată livrare de bunuri, cu excepția contractelor de leasing, conform art. 270 alin. (3) din Codul fiscal.

Prin urmare, atât din punct de vedere contabil, cât și din punct de vedere fiscal, vânzarea cu plata în rate este tratată ca o vânzare normală, care are ca moment de recunoaștere a veniturilor/cheltuielilor și al taxei pe valoarea adăugată momentul predării bunului către cumpărător.

**De reținut!**

Vânzătorul trebuie să emită factura pentru întreaga valoare la data predării bunurilor către cumpărător și ulterior să încaseze ratele, conform contractului, fără a fi emise alte facturi.

Numai dacă bunurile sunt predate după achitarea ratelor pot fi emise facturi de avans pentru ratele respective.

**Exemplu:**

Societatea A, în calitate de vânzător, încheie un contract de vânzare cu plata în rate cu societatea B, în calitate de cumpărător, pentru vânzarea unui utilaj.

La semnarea contractului, societatea A percepe un avans, urmând ca bunul să fie predat cumpărătorului după două săptămâni.

**În contabilitatea vânzătorului A** se evidențiază următoarele operațiuni:

- Emiterea facturii de avans:

|                    |   |                       |
|--------------------|---|-----------------------|
| 461                | = | %                     |
| „Debitori diverși” |   | 419                   |
|                    |   | „Clienți – creditori” |
|                    |   | 4427                  |
|                    |   | „TVA colectată”       |

- Încasarea avansului (prima tranșă), în aceeași zi:

|                           |   |                    |
|---------------------------|---|--------------------|
| 5121                      | = | 461                |
| „Conturi la bănci în lei” |   | „Debitori diverși” |

- Evidențierea în contabilitate a facturii, la data transferurilor riscurilor și beneficiilor, se efectuează cu ajutorul următorului articol contabil, pentru valoarea integrală a bunului:

|                    |   |                                  |
|--------------------|---|----------------------------------|
| 461                | = | %                                |
| „Debitori diverși” |   | 7583                             |
|                    |   | „Venituri din vânzarea activelor |
|                    |   | și alte operațiuni               |
|                    |   | de capital”                      |
|                    |   | 4427                             |
|                    |   | „TVA colectată”                  |

- Scoaterea din evidență a utilajului vândut:

|                                                                       |   |                                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------------|
| %                                                                     | = | 2131                                                                     |
| 2813                                                                  |   | „Echipamente tehnologice<br>(mașini, utilaje și instalații<br>de lucru)” |
| „Amortizarea instalațiilor și a<br>mijloacelor de transport”          |   |                                                                          |
| 6583                                                                  |   |                                                                          |
| „Cheltuieli privind activele cedate<br>și alte operațiuni de capital” |   |                                                                          |

- Regularizarea avansului cu minus:

|                    |   |                       |
|--------------------|---|-----------------------|
| 461                | = | %                     |
| „Debitori diverși” |   | 419                   |
|                    |   | „Clienți – creditori” |
|                    |   | 4427                  |
|                    |   | „TVA colectată”       |

- La fiecare termen de plată, conform extrasului de cont, se evidențiază în contabilitate încasarea ratelor de la client:

|                           |   |                    |
|---------------------------|---|--------------------|
| 5121                      | = | 461                |
| „Conturi la bănci în lei” |   | „Debitori diverși” |

#### În contabilitatea societății B:

- Factura de avans este primită la momentul semnării contractului:

|                                                     |   |                            |
|-----------------------------------------------------|---|----------------------------|
| %                                                   | = | 404                        |
| 4093                                                |   | „Furnizori de imobilizări” |
| „Avansuri acordate pentru<br>imobilizări corporale” |   |                            |
| 4426                                                |   |                            |
| „TVA deductibilă”                                   |   |                            |

- Plata avansului (prima tranșă), în aceeași zi:

|                            |   |                           |
|----------------------------|---|---------------------------|
| 404                        | = | 5121                      |
| „Furnizori de imobilizări” |   | „Conturi la bănci în lei” |

- Evidențierea în contabilitate a facturii, la data transferurilor riscurilor și beneficiilor, se efectuează cu ajutorul următorului articol contabil, pentru valoarea integrală a bunului:

|                                                                       |   |                            |
|-----------------------------------------------------------------------|---|----------------------------|
| %                                                                     | = | 404                        |
| 2131                                                                  |   | „Furnizori de imobilizări” |
| „Echipamente tehnologice<br>(mașini, utilaje și instalații de lucru)” |   |                            |
| 4426                                                                  |   |                            |
| „TVA deductibilă”                                                     |   |                            |

- Regularizarea avansului cu minus:

|                                                     |   |                            |
|-----------------------------------------------------|---|----------------------------|
| %                                                   | = | 404                        |
| 4093                                                |   | „Furnizori de imobilizări” |
| „Avansuri acordate pentru<br>imobilizări corporale” |   |                            |
| 4426                                                |   |                            |
| „TVA deductibilă”                                   |   |                            |

- La fiecare termen de plată, conform extrasului de cont, se evidențiază în contabilitate plata ratelor către societatea A:

|                            |   |                           |
|----------------------------|---|---------------------------|
| 404                        | = | 5121                      |
| „Furnizori de imobilizări” |   | „Conturi la bănci în lei” |

În capitolul III „Alte precizări” pct. 3 din H.G. nr. 2.139/2004 se menționează că în cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durată normală de utilizare neconsumată, pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii în funcțiune, durata normală de utilizare rămasă), recuperarea valorii de intrare se face pe durata normală de funcționare rămasă.

În cazul mijloacelor fixe achiziționate cu durata normală de funcționare expirată sau pentru care nu se cunosc datele de identificare, durata normală de funcționare se stabilește de către o comisie tehnică sau de expert tehnic independent.

- Evidențierea în contabilitate a amortizării, începând cu luna următoare recepției și punerii în funcțiune:

|                                                               |   |                                                           |
|---------------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------|
| 6811                                                          | = | 2813                                                      |
| „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” |   | „Amortizarea instalațiilor și a mijloacelor de transport” |

## Leasing cu deductibilitate 50%

Societatea Ardy SRL, plătitoare de impozit pe profit și TVA, achiziționează în leasing financiar un autoturism. Societatea achită un avans în lei. Odată cu avansul, societatea de leasing a facturat taxa de administrare și comisionul de analiză.

Vom stabili care sunt înregistrările contabile pentru operațiunile facturate în condițiile în care autoturismul nu se utilizează exclusiv pentru activitatea economică, deci se limitează la 50% atât cheltuiala, cât și taxa pe valoarea adăugată, din facturile primite.

Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de prevederile contractelor încheiate între părți, precum și de legislația în vigoare.

Clasificarea contractelor de leasing în leasing financiar sau leasing operațional se efectuează la începutul contractului.

Contabilizarea contractelor de leasing se efectuează ținând cont de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză, și nu numai de forma juridică a contractelor.

Din punct de vedere contabil, conform punctul 213 alin. (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, un contract de leasing poate fi recunoscut drept leasing financiar dacă îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

- leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârșitul duratei contractului de leasing;
- locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat a fi suficient de mic în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată;
- durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
- valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție;
- bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Codul fiscal definește leasingul financiar la art. 7:

„7. contract de leasing financiar – orice contract de leasing care îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

- riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;
- contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;
- utilizatorul are opțiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, iar valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferența dintre durata normală de funcționare maximă și durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcționare maximă, exprimată în procente;
- perioada de leasing depășește 80% din durata normală de funcționare maximă a bunului care face obiectul leasingului; în înțelesul acestei definiții, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit;
- valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului;”

Înregistrarea în contabilitate a amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator.

În cazul leasingului financiar, achizițiile de către locatar de bunuri imobile și mobile sunt tratate ca investiții în imobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului.

Reflectarea în contabilitatea locatarilor a activelor aferente operațiunilor de leasing financiar se efectuează cu ajutorul conturilor de imobilizări necorporale și imobilizări corporale.

Dobânzile de plătit corespunzătoare datoriilor din operațiuni de leasing financiar se înregistrează în contabilitatea locatarilor periodic, conform contabilității de angajamente, în contrapartida contului de cheltuieli. Dobânda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, se evidențiază în conturi în afara bilanțului (contul 8051 „Dobânzi de plătit”).

### **De reținut!**

Leasingul financiar are ca obiect o achiziție de bun, în care cumpărătorul înregistrează în contabilitate bunul de la început ca și cum ar fi al său și îl amortizează ca atare.

La sfârșitul contractului, cumpărătorul poate achiziționa bunul (teoretic, atunci când optează pentru leasing financiar, cumpărătorul dorește achiziționarea bunului în final).

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, potrivit art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal, nu sunt deductibile 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.

### **Notă:**

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea. În ceea ce privește amortizarea acestor mijloace de transport, se vor respecta prevederile art. 28 alin. (14) din Codul fiscal.

În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.

Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 298 din Codul fiscal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Limitarea dreptului de deducere la 50% a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

De asemenea, limitarea dreptului de deducere la 50% a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

- Înregistrarea autoturismului la valoarea întreagă, inclusiv avans:

|                         |   |                                         |
|-------------------------|---|-----------------------------------------|
| 2133                    | = | 167                                     |
| „Mijloace de transport” |   | „Alte împrumuturi și datorii asimilate” |

- Înregistrarea dobânzilor de plătit:

|                     |   |   |
|---------------------|---|---|
| 8051                | = | – |
| „Dobânzi de plătit” |   |   |

- Înregistrarea facturii de avans pe care sunt menționate taxa de administrare și comisionul de analiză:

|                                                    |   |                            |
|----------------------------------------------------|---|----------------------------|
| %                                                  | = | 404                        |
| 167                                                |   | „Furnizori de imobilizări” |
| „Alte împrumuturi și datorii asimilate”            |   |                            |
| 628                                                |   |                            |
| „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” |   |                            |
| 622                                                |   |                            |
| „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”    |   |                            |
| 4426                                               |   |                            |
| „TVA deductibilă”                                  |   |                            |

**Notă:**

Nu se colectează TVA, deci nu se înregistrează 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” = 4427 „TVA colectată”, deoarece anularea dreptului de deducere nu este considerată o livrare de bun. Este TVA deductibilă devenită nedeductibilă și se va reflecta în jurnalul de cumpărări.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă ca urmare a limitării dreptului de deducere la 50% se înregistrează în contul 635 în contrapartidă cu 4426 în cazul avansului.

- 50% din TVA aferentă avansului:

|                                                             |   |                   |
|-------------------------------------------------------------|---|-------------------|
| 635                                                         | = | 4426              |
| „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” |   | „TVA deductibilă” |

Pentru celelalte cheltuieli, 50% din TVA aferentă este trecută pe cheltuiala respectivă:

- 50% din TVA aferentă taxei de administrare:

|                                                    |   |                   |
|----------------------------------------------------|---|-------------------|
| 628                                                | = | 4426              |
| „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” |   | „TVA deductibilă” |

- 50% din TVA aferentă comisionului de analiză:

|                                                 |   |                   |
|-------------------------------------------------|---|-------------------|
| 622                                             | = | 4426              |
| „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” |   | „TVA deductibilă” |

### Atenție!

Sumele rezultate în conturile de cheltuieli după adăugarea TVA nedeductibile sunt 50% deductibile.

- Rata de leasing se înregistrează:

|                                         |   |                            |
|-----------------------------------------|---|----------------------------|
| %                                       | = | 404                        |
| 167                                     |   | „Furnizori de imobilizări” |
| „Alte împrumuturi și datorii asimilate” |   |                            |
| 666                                     |   |                            |
| „Cheltuieli privind dobânzile”          |   |                            |
| 4426                                    |   |                            |
| „TVA deductibilă”                       |   |                            |

- Concomitent, se diminuează contul 8051 cu dobânzile facturate, cu minus (sau prin creditare):

|                     |   |   |
|---------------------|---|---|
| 8051                | = | – |
| „Dobânzi de plătit” |   |   |

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă ca urmare a limitării dreptului de deducere la 50% se înregistrează în contul 635 în contrapartidă cu 4426 și în cazul ratei.

- 50% din TVA aferentă ratei:

|                                                             |   |                   |
|-------------------------------------------------------------|---|-------------------|
| 635                                                         | = | 4426              |
| „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” |   | „TVA deductibilă” |

- 50% din TVA aferentă dobânzilor:

|                                |   |                   |
|--------------------------------|---|-------------------|
| 666                            | = | 4426              |
| „Cheltuieli privind dobânzile” |   | „TVA deductibilă” |

### Atenție!

Sumele rezultate în conturile de cheltuieli după adăugarea TVA nedeductibile sunt 50% deductibile.

## Retur produse vândute

Societatea AbaProd SRL, având ca obiect de activitate producția de îmbrăcăminte, plătitoare de impozit pe profit și TVA, a livrat către Eva SRL produse finite cu încasare pe măsura vânzării, în două tranșe: o livrare în luna decembrie N-1, în valoare de 1.000 lei + TVA (cost de producție 600 lei) și o livrare în luna ianuarie N, de 2.000 lei + TVA (cost de producție 1.400 lei). În luna ianuarie, clientul a achitat contravaloarea a 50% din produsele vândute. În luna iunie N, clientul închide magazinul. Conform înțelegerii dintre părți, bunurile nevândute se restituie societății AbaProd SRL.

Stabilim care este monografia contabilă aplicabilă atât pentru vânzător, cât și pentru cumpărător.

În cazul mărfurilor returnate de clienți **în același exercițiu financiar** în care a avut loc operațiunea de vânzare, se corectează conturile 411 „Clienți”, 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și 371 „Mărfuri”.

În cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată **în exercițiul financiar precedent**, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”, respectiv contul 408 „Furnizori – facturi nesosite” și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.

Aceste prevederi se aplică și în cazul returului de produse finite vândute, corectându-se conturile corespunzătoare, respectiv 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”, 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” și 345 „Produse finite”.

### Important!

Din punctul de vedere al TVA, potrivit art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei.

Conform art. 291 alin. (4) din Codul fiscal, cota aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică cota în vigoare la data exigibilității taxei.

În cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză, ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, după caz, sau în urma unui arbitraj se efectuează ajustarea bazei de impozitare a TVA, conform art. 287 lit. b) din Codul fiscal.

În acest scop, furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Aceste prevederi se aplică și pentru livrări intracomunitare.

### În contabilitatea societății AbaProd SRL:

#### ● Vânzarea produselor în luna decembrie N-1:

|           |   |                                           |                  |
|-----------|---|-------------------------------------------|------------------|
| 4111      | = | %                                         | <b>1.190 lei</b> |
| „Clienți” |   | 7015                                      | 1.000 lei        |
|           |   | „Venituri din vânzarea produselor finite” |                  |
|           |   | 4427                                      | 190 lei          |
|           |   | „TVA colectată”                           |                  |

#### ● Descărcarea gestiunii de produsele vândute:

|                                                      |   |                  |         |
|------------------------------------------------------|---|------------------|---------|
| 711                                                  | = | 345              | 600 lei |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” |   | „Produse finite” |         |

- În luna ianuarie N, clientul a achitat contravaloarea a 50% din produsele vândute:

|                           |   |           |         |
|---------------------------|---|-----------|---------|
| 5121                      | = | 4111      | 595 lei |
| „Conturi la bănci în lei” |   | „Clienți” |         |

- Vânzarea produselor în luna ianuarie N:

|           |   |                                           |                  |
|-----------|---|-------------------------------------------|------------------|
| 4111      | = | %                                         | <b>2.380 lei</b> |
| „Clienți” |   | 7015                                      | 2.000 lei        |
|           |   | „Venituri din vânzarea produselor finite” |                  |
|           |   | 4427                                      | 380 lei          |
|           |   | „TVA colectată”                           |                  |

- Descărcarea gestiunii de produsele vândute:

|                                |   |                  |           |
|--------------------------------|---|------------------|-----------|
| 711                            | = | 345              | 1.400 lei |
| „Venituri aferente costurilor” |   | „Produse finite” |           |

- Pentru bunurile returnate, AbaProd SRL emite factura storno:

|           |   |                                                                     |                   |
|-----------|---|---------------------------------------------------------------------|-------------------|
| 4111      | = | %                                                                   | <b>-2.975 lei</b> |
| „Clienți” |   | 1174                                                                | -500 lei          |
|           |   | „Rezultatul reportat provenit din<br>corectarea erorilor contabile” |                   |
|           |   | 7015                                                                | -2.000 lei        |
|           |   | „Venituri din vânzarea<br>produselor finite”                        |                   |
|           |   | 4427                                                                | -475 lei          |
|           |   | „TVA colectată”                                                     |                   |

- Recepția bunurilor returnate:

|                                                                     |   |                  |                   |
|---------------------------------------------------------------------|---|------------------|-------------------|
| %                                                                   | = | 345              | <b>-1.700 lei</b> |
| 711                                                                 |   | „Produse finite” | -1.400 lei        |
| „Venituri aferente costurilor”                                      |   |                  |                   |
| 1174                                                                |   |                  | -300 lei          |
| „Rezultatul reportat provenit din<br>corectarea erorilor contabile” |   |                  |                   |

#### În contabilitatea societății Eva SRL:

- Achiziție mărfuri în luna decembrie N-1:

|                   |   |             |                  |
|-------------------|---|-------------|------------------|
| %                 | = | 401         | <b>1.190 lei</b> |
| 371               |   | „Furnizori” | 1.000 lei        |
| „Mărfuri”         |   |             |                  |
| 4426              |   |             | 190 lei          |
| „TVA deductibilă” |   |             |                  |

- În luna ianuarie, clientul a achitat către AbaProd SRL contravaloarea a 50% din produsele achiziționate în luna decembrie N-1:

|             |   |                           |         |
|-------------|---|---------------------------|---------|
| 401         | = | 5121                      | 595 lei |
| „Furnizori” |   | „Conturi la bănci în lei” |         |

## ● Achiziție mărfuri în luna ianuarie N:

|                   |   |             |                  |
|-------------------|---|-------------|------------------|
| %                 | = | 401         | <b>2.380 lei</b> |
| 371               |   | „Furnizori” | 2.000 lei        |
| „Mărfuri”         |   |             |                  |
| 4426              |   |             | 380 lei          |
| „TVA deductibilă” |   |             |                  |

## ● Pentru bunurile returnate, AbaProd SRL emite factura storno, iar Eva SRL, înregistrarea inițială cu semnul minus:

|                   |   |             |                   |
|-------------------|---|-------------|-------------------|
| %                 | = | 401         | <b>-2.975 lei</b> |
| 371               |   | „Furnizori” | -2.500 lei        |
| „Mărfuri”         |   |             |                   |
| 4426              |   |             | -475 lei          |
| „TVA deductibilă” |   |             |                   |

În cazul în care returul mărfurilor ar fost realizat în luna februarie anul N, iar situațiile financiare aferente anului N-1 nu erau încă depuse, înregistrarea la vânzătorul AbaProd SRL a facturii storno emisă de acesta este următoarea:

## În luna decembrie anul N-1:

## ● Corectarea veniturilor:

|                                 |   |                             |                 |
|---------------------------------|---|-----------------------------|-----------------|
| 418                             | = | %                           | <b>-595 lei</b> |
| „Clienți – facturi de întocmit” |   | 7015                        |                 |
|                                 |   | „Venituri din               | -500 lei        |
|                                 |   | vânzarea produselor finite” |                 |
|                                 |   | 4428                        | -95 lei         |
|                                 |   | „TVA neexigibilă”           |                 |

## ● Corectarea valorii stocurilor:

|                               |   |                  |          |
|-------------------------------|---|------------------|----------|
| 711                           | = | 345              | -300 lei |
| „Venituri aferente costurilor |   | „Produse finite” |          |
| stocurilor de produse”        |   |                  |          |

## ● Evidențierea stocurilor la terți:

|                           |   |                  |         |
|---------------------------|---|------------------|---------|
| 354                       | = | 345              | 300 lei |
| „Produse aflate la terți” |   | „Produse finite” |         |

## În luna februarie anul N:

## ● Înregistrarea aferentă produselor vândute în anul N-1:

|           |   |                                 |          |
|-----------|---|---------------------------------|----------|
| 4111      | = | 418                             | -595 lei |
| „Clienți” |   | „Clienți – facturi de întocmit” |          |

## ● Și corectarea TVA colectată:

|                   |   |                 |          |
|-------------------|---|-----------------|----------|
| 4428              | = | 4427            | - 95 lei |
| „TVA neexigibilă” |   | „TVA colectată” |          |

● Înregistrarea aferentă produselor vândute în anul N:

|           |   |                             |                   |
|-----------|---|-----------------------------|-------------------|
| 4111      | = | %                           | <b>-2.380 lei</b> |
| „Clienți” |   | 7015                        |                   |
|           |   | „Venituri din               | -2.000 lei        |
|           |   | vânzarea produselor finite” |                   |
|           |   | 4427                        | -380 lei          |
|           |   | „TVA colectată”             |                   |

● Corectarea valorii stocurilor:

|                               |   |                  |             |
|-------------------------------|---|------------------|-------------|
| 711                           | = | 345              | - 1.400 lei |
| „Venituri aferente costurilor |   | „Produse finite” |             |
| stocurilor de produse”        |   |                  |             |

● Și înregistrarea aferentă stocurilor vândute în anul N-1:

|                  |   |                           |         |
|------------------|---|---------------------------|---------|
| 345              | = | 354                       | 300 lei |
| „Produse finite” |   | „Produse aflate la terți” |         |

## Transfer afacere

Societatea A, înregistrată în scopuri de TVA, dorește să vândă toată afacerea către societatea B înregistrată în scopuri de TVA, în contul unei datorii comerciale (furnizor) în valoare de 200.000 lei, pe care nu o mai poate achita. Societatea A nu își încetează existența.

În conformitate cu balanța de verificare întocmită de societatea A, în baza căreia s-au întocmit documentele de transfer, activele și pasivele afacerii care urma să fie transferată prin vânzare societății B aveau următoarea structură:

- Stocuri: 50.000 lei
- Mijloace fixe: 20.000 lei
- Amortizare înregistrată (aferentă mijloacelor fixe): 14.000 lei
- Creanțe comerciale (clienți): 100.000 lei
- Datorii comerciale (furnizori – alții decât societatea B): 50.000 lei

Datoria de 200.000 lei către societatea B (în calitate de furnizor) se va compensa cu creanța născută în urma transferului.

Potrivit contractului negociat între cele două societăți, prețul de vânzare al afacerii este de 380.000 lei, iar societatea cedentă (A) se obligă să nu mai desfășoare activitate similară celei transferate societății beneficiare (B).

În cele ce urmează vom stabili care este monografia contabilă pentru transferul de active în cazul societății cedente A, astfel încât să se închidă și datoria existentă, de 200.000 lei, față de societatea B și care este regimul de TVA aplicabil acestei tranzacții.

Potrivit art. 7 pct. 42 din Codul fiscal, transfer reprezintă orice vânzare, cesiune sau înstrăinare a dreptului de proprietate, schimbul unui drept de proprietate cu servicii ori cu un alt drept de proprietate, precum și transferul masei patrimoniale fiduciare în cadrul operațiunii de fiducie potrivit Codului civil.

Regimul fiscal care se aplică fuziunilor, divizărilor totale, divizărilor parțiale, transferurilor de active și achizițiilor de titluri de participare între persoane juridice române este reglementat de prevederile art. 32 din Codul fiscal. În ceea ce privește transferul de active, trebuie avute în vedere cel puțin următoarele dispoziții ale acestui articol:

„(1) Prevederile prezentului articol se aplică următoarelor operațiuni de fuziune, divizare totală, divizare parțială, transferurilor de active și operațiunilor de achiziție de titluri de participare, efectuate între persoane juridice române, potrivit legii, și anume:

(...)

d) transfer de active – operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare;

(2) În sensul prezentului articol, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

4. active și pasive transferate – activele și pasivele societății cedente care, în urma fuziunii, divizării totale sau divizării parțiale, sunt integrate unui sediu permanent al societății beneficiare, situat în statul membru al societății cedente, și care contribuie la generarea profiturilor sau pierderilor luate în calcul la stabilirea bazei de impozitare;

5. transfer de active – operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare;

(...)

7. societate cedentă – societatea care își transferă activele și pasivele ori care transferă totalitatea sau una ori mai multe dintre ramurile activității sale;

8. societate beneficiară – societatea care primește activele și pasivele sau totalitatea ori una sau mai multe dintre ramurile de activitate ale societății cedente;

(...)

11. ramură de activitate – totalitatea activului și pasivului unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie o activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace;”

Punctul 34 din Normele metodologice date în aplicarea art. 32 alin. (2) lit.g) din Codul fiscal aduce precizări cu privire la criteriile de apreciere a caracterului independent al unei ramuri de activitate și, de asemenea, prezintă și acele elemente care nu fac parte din cadrul unei ramuri de activitate independente.

34. În aplicarea prevederilor art. 32 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) criteriile de apreciere a caracterului independent al ramurii de activitate se verifică la societatea cedentă și vizează îndeplinirea în mod cumulativ a unor condiții referitoare la:

(i) existența ca structură organizatorică distinctă de alte diviziuni organizatorice ale societății cedente;

(ii) diviziunea să funcționeze ca un ansamblu independent, în condiții normale pentru sectorul economic de activitate al acesteia, prin verificarea existenței clientelei proprii, activelor corporale și necorporale proprii, stocurilor proprii, personalului propriu, precum și a altor active și pasive care sunt legate în mod indirect de ramura transferată. Dacă este cazul, ramura cuprinde și servicii administrative proprii, de exemplu serviciul de contabilitate, serviciul descentralizat de personal etc.;

(iii) exercitarea efectivă a activității la momentul aprobării operațiunii de transfer de către adunările generale ale celor două societăți, cedentă și beneficiară, sau la data la care operațiunea are efect, dacă aceasta este diferită;

b) ramura de activitate independentă nu cuprinde:

(i) elemente de activ și/sau de pasiv aferente altor ramuri de activitate ale societății cedente;

(ii) elemente de activ și/sau de pasiv referitoare la gestiunea patrimonială a societății cedente;

(iii) elemente izolate de activ și/sau de pasiv.

Potrivit art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, 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 în sensul art. 266 alin. (2), în condițiile stabilite prin Normele metodologice.

Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2).

Atât în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, cât și în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

Conform pct. 7 alin. (8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, transferul de active prevăzut la art. 270 alin. (7) din Codul fiscal 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 un transfer total sau parțial de active.

Se consideră transfer parțial de active, în sensul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, 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 efectueze activități economice separate.

De asemenea, se consideră că transferul parțial are loc și în cazul în care bunurile imobile în care sunt situate activele transferate de cedent nu sunt înstrăinate, ci realocate altor ramuri ale activității aflate în uzul cedentului.

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

Pentru ca o operațiune să poată fi considerată transfer de active, în sensul art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, **primitorul activelor trebuie să facă dovada intenției de a desfășura activitatea economică sau partea din activitatea economică care i-a fost transferată, și nu să lichideze imediat activitatea respectivă și, după caz, să vândă eventualele stocuri.**

Primitorul activelor are obligația să transmită cedentului **o declarație pe propria răspundere** din care să rezulte îndeplinirea acestei condiții.

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.

În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-497/01-Zita Modes. Cerințele prevăzute de prezentul alineat nu se aplică în cazul divizării și fuziunii, care sunt în orice situație considerate transfer de active conform art. 270 alin. (7) din Codul fiscal.

Conform pct. 7 alin. (9) din Norme, persoana impozabilă care este beneficiarul transferului prevăzut la alin. (7) este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrată în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine prevăzute la art. 270 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 304 și 305 din Codul fiscal.

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, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor conform art. 270 alin. (4), art. 304, 305, 306 sau 332 din Codul fiscal, după caz, și să depună în acest sens declarația prevăzută la art. 324 alin. (8) din Codul fiscal. Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent, conform art. 305 sau 332 din Codul fiscal, după caz.

Cedentul va trebui să transmită cesionarului **o copie de pe registrul bunurilor de capital**, dacă acestea sunt obținute după data aderării.

Aplicarea regimului de taxare pentru transferul de active de către persoanele impozabile nu implică anularea dreptului de deducere a taxei la beneficiar, dacă operațiunile în cauză sunt taxabile prin efectul legii sau prin opțiune, cu excepția situației în care se constată că tranzacția a fost taxată în scopuri fiscale.

În baza prevederilor de mai sus, operațiunea descrisă în speța dată reprezintă un transfer de active deoarece achiziția respectivă constituie, din punct de vedere tehnic, o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice separate.

Conform art. 320 alin. (12) din Codul fiscal, transferul parțial sau integral de active, prevăzut la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), se va evidenția într-un document întocmit de părțile implicate în operațiune, fiecare parte primind un exemplar al acestuia. Acest document trebuie să conțină 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.

**Important!**

Legea nr. 82/1991 – a contabilității, republicată, prin prevederile art. 7, dispune:

(1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării ori transformării sau al lichidării și în alte situații prevăzute de lege.

Dispozițiile art. 7 din Legea nr. 82/1991 sunt puse în aplicare prin Normele privind organizarea și efectuarea inventarii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.861/2009.

Potrivit acestor Norme:

1 – (1) Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

1 – (2) Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

2 – (1) În temeiul prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în următoarele situații:

- a) la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;
- b) ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- c) ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;
- d) cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- e) ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- f) în alte cazuri prevăzute de lege.

Prin urmare, inventarierea activelor și pasivelor supuse transferului este o operațiune necesară, cel puțin din următoarele considerente:

- în drept, pentru că are loc o predare de gestiune, situație în care reglementările obligă la efectuarea inventarii;
- în fapt, pentru că atât cedentul cât și beneficiarul au interesul de a cunoaște exact care sunt activele și pasivele pe care le cedează, respectiv le primește.

**Important!**

Transferul de active prin vânzare se face având la bază un set de documente, cu respectarea prevederilor art. 320 alin. (12) din Codul fiscal, respectiv:

- un contract de vânzare-cumpărare a afacerii;
- un proces-verbal (protocol) de predare-primire a activelor și pasivelor care aparțin de afacerea transferată.

Contractul pentru vânzarea afacerii este un contract de vânzare-cumpărare obișnuit, doar că obiectul său nu îl reprezintă un bun oarecare, ci o afacere.

În situația în care în lista bunurilor transferate se găsesc și bunuri imobile (terenuri și/sau clădiri), contractul trebuie încheiat în formă autentică.

Transferul se inițiază în baza contractului, de aceea este recomandabil ca în contract sau într-o anexă la contract să fie prezentate detaliat toate elementele patrimoniale care urmează a fi transferate.

La data transferului efectiv, părțile vor încheia un proces-verbal de predare-primire a tuturor activelor și pasivelor care aparțin de afacerea transferată. Și acest document este recomandabil să conțină lista completă a activelor și pasivelor transferate cu informații suficiente care să permită identificarea lor. Aceste aspecte sunt foarte importante pentru corecta înregistrare în evidența contabilă.

### De reținut!

În cazul transferului de afacere prin vânzare, elementele de capitaluri proprii nu se transferă întrucât nu este vorba de o reorganizare din punct de vedere juridic.

### Monografia contabilă în cazul societății cedente A:

Cu toate că, din perspectivă juridică, transferul de active prin vânzarea afacerii este diferit de divizare, din perspectivă contabilă, operațiunile sunt în mare parte similare, astfel că pot fi avute în vedere și în cazul transferului, Normele metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților aprobate prin O.M.F.P. nr. 897/2015, astfel:

- Înregistrarea creanței din transfer, la valoarea din contract:

|                                   |   |                                                                    |             |
|-----------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------|-------------|
| 461.B                             | = | 7583                                                               | 380.000 lei |
| „Debitori diverși” – societatea B |   | „Venituri din vânzarea activelor și<br>alte operațiuni de capital” |             |

- Contravaloarea activelor transferate, conform proces-verbal de predare primire:

– Imobilizări:

|                                                                       |   |                         |                   |
|-----------------------------------------------------------------------|---|-------------------------|-------------------|
| %                                                                     | = | 21xx                    | <b>20.000 lei</b> |
| 281x                                                                  |   | „Imobilizări corporale” | 14.000 lei        |
| „Amortizări privind imobilizările<br>corporale”                       |   |                         |                   |
| 6583                                                                  |   |                         | 6.000 lei         |
| „Cheltuieli privind activele cedate<br>și alte operațiuni de capital” |   |                         |                   |

- Contravaloarea activelor transferate, conform proces-verbal de predare-primire:

– Stocuri și creanțe:

|                                                                       |   |           |                    |
|-----------------------------------------------------------------------|---|-----------|--------------------|
| 6583                                                                  | = | %         | <b>150.000 lei</b> |
| „Cheltuieli privind activele cedate<br>și alte operațiuni de capital” |   | 3xx       | 50.000 lei         |
|                                                                       |   | „Stocuri” |                    |
|                                                                       |   | 4111      | 100.000 lei        |
|                                                                       |   | „Clienți” |                    |

- Contravaloarea pasivelor transferate, conform proces-verbal de predare-primire:

|             |   |                                                                    |            |
|-------------|---|--------------------------------------------------------------------|------------|
| 401         | = | 7583                                                               | 50.000 lei |
| „Furnizori” |   | „Venituri din vânzarea activelor și<br>alte operațiuni de capital” |            |

● Rezultatul financiar rezultat din transfer:

|                                                                            |   |                                                                               |             |
|----------------------------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 7583<br>„Venituri din vânzarea activelor și<br>alte operațiuni de capital” | = | 121<br>„Profit și pierderi”                                                   | 430.000 lei |
| 121<br>„Profit și pierderi”                                                | = | 6583<br>„Cheltuieli privind activele cedate și<br>alte operațiuni de capital” | 150.000 lei |

● Compensarea datoriei față de societatea B:

|                                     |   |                                            |             |
|-------------------------------------|---|--------------------------------------------|-------------|
| 401.B<br>„Furnizori” – societatea B | = | 461.B<br>„Debitori diverși” – societatea B | 200.000 lei |
|-------------------------------------|---|--------------------------------------------|-------------|

● Încasarea creanței rămase, de la societatea B:

|                                   |   |                                            |             |
|-----------------------------------|---|--------------------------------------------|-------------|
| 5121<br>„Conturi la bănci în lei” | = | 461.B<br>„Debitori diverși” – societatea B | 180.000 lei |
|-----------------------------------|---|--------------------------------------------|-------------|

### Aspecte fiscale

#### Taxa pe valoarea adăugată

Potrivit prevederilor art. 270 alin. (7) din Codul fiscal, transferul de active prin vânzarea afacerii sau a unei părți a acesteia nu constituie livrare de bunuri, deci nu este o operațiune impozabilă, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- beneficiarul transferului este o persoană impozabilă;
- beneficiarul transferului trebuie să intenționeze să desfășoare activitatea economică care i-a fost transferată (în acest sens va furniza cedentului o declarație);
- transferul total sau parțial de active prin vânzarea unei afaceri sau a unei părți din afacere trebuie să cuprindă toate activele sau parte din activele investite într-o afacere, astfel încât acestea să constituie, din punct de vedere tehnic, o structură independentă, capabilă să efectueze activități economice.

#### **Important!**

Persoana impozabilă care este beneficiarul transferului este considerată ca fiind succesorul cedentului, indiferent dacă este înregistrat în scopuri de taxă sau nu. Beneficiarul va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv cele privind livrările către sine prevăzute la art. 128 alin. (4) din Codul fiscal, ajustările deducerii prevăzute la art. 148 și 149 din Codul fiscal.

Acest aspect este foarte important, mai ales în situația în care beneficiarul transferului nu este înregistrat în scopuri de TVA.

#### Impozit pe profit

Întrucât acest transfer nu se încadrează în cele prevăzute la art. 32 din Codul fiscal, deoarece se realizează prin vânzare, atât veniturile cât și cheltuielile înregistrate mai sus reprezintă elemente impozabile, respectiv deductibile la calculul impozitului pe profit.

## Inspecție fiscală – Tratatament fiscal al diferențelor de impozite contestate

Cu ocazia unei inspecții fiscale pot fi stabilite debite suplimentare în sarcina societății, pe care aceasta are dreptul să le conteste, mai întâi pe cale administrativă și apoi în instanță.

În studiul de caz de mai jos vom prezenta modul de înregistrare în contabilitate al unor astfel de diferențe, tratamentul fiscal al cheltuielilor generate de aceste sume, precum și al unor eventuale provizioane pe care societatea intenționează să le creeze în vederea achitării obligațiilor față de bugetul de stat.

Societatea a fost supusă unui control de la ANAF în urma căruia s-a stabilit un debit suplimentar reprezentând impozit pe profit aferent unui exercițiu financiar precedent. Au fost calculate dobânzi și penalități. Suma a fost contestată, iar în cazul unui răspuns nefavorabil se va merge în instanță. Stabilim care este monografia contabilă pentru aceste debite și dacă se înregistrează în conturile de cheltuieli aferente sau în conturile de provizioane.

În urma controlului de la ANAF, organul de inspecție fiscală a stabilit un debit suplimentar, respectiv impozit pe profit și accesorii, care a fost contestat.

Presupunem că acestea au fost comunicate prin Decizia de impunere, astfel că, în mod normal, monografia contabilă de evidențiere este:

|                                           |   |                       |
|-------------------------------------------|---|-----------------------|
| 1171                                      | = | 4411*                 |
| „Rezultatul reportat”                     |   | „Impozitul pe profit” |
| *diferențe suplimentare impozit pe profit |   |                       |

|                                     |   |                                         |
|-------------------------------------|---|-----------------------------------------|
| 6581                                | = | 4481*                                   |
| „Despăgubiri, amenzi și penalități” |   | „Alte datorii față de bugetul statului” |
| *accesorii stabilite                |   |                                         |

Înregistrarea contabilă a accesoriilor se efectuează în conturile de cheltuieli de exploatare ale perioadei fiscale curente în care documentul justificativ a fost emis de către organele fiscale.

Din punct de vedere fiscal, toate cheltuielile înregistrate sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit. Potrivit prevederilor art. 25 alin. (4) lit. a) și b) din Codul fiscal, diferențele suplimentare de plată stabilite de organul fiscal ca urmare a efectuării unei inspecții fiscale, înscrise în decizia de impunere ca act administrativ fiscal (debite/accesorii) reprezintă cheltuieli nedeductibile la determinarea profitului impozabil, indiferent de natura acestora.

Așa cum este prevăzut în art. 268 din Codul de procedură fiscală, orice persoană poate formula contestație împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale, cum ar fi decizia de impunere sau dispoziția de măsuri fiscale.

Titlul de creanță este actul fiscal prin care se stabilește și se individualizează cuantumul unei obligații fiscale (taxe, impozite). Acesta prevede un anumit termen de plată care, odată depășit, transformă titlul de creanță în titlu executoriu, obligând contribuabilul la plată.

De asemenea, pot fi contestate și alte tipuri de acte administrative fiscale, cum ar fi decizia de impunere sau dispoziția de măsuri fiscale, împreună cu raportul de inspecție fiscală (RIF).

Contestațiile se soluționează de către structurile specializate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice care se pronunță prin decizie. Decizia poate fi de admitere, în totalitate sau în parte, ori de respingere.

Deși o soluție de respingere pare a fi iremediabilă, legea mai oferă o șansă în sensul în care persoana care a primit soluția respectivă se poate adresa instanței judecătorești pentru a ataca decizia printr-o contestație împotriva titlului de creanță, contestație împotriva dispoziției de măsuri fiscale, deciziei de impunere, RIF, în cazul unei eventuale admiteri a acțiunii, organul fiscal emitent anulând actul administrativ, contestatorul fiind repus în situația anterioară.

Contestația administrativă oferă dreptul contribuabilului nemulțumit de actele emise de către autoritățile fiscale de a le contesta, creând obligația în sarcina acestora de a analiza temeinicia și legalitatea măsurilor luate.

Totodată, dacă în urma deciziei de soluționare contribuabilul este nemulțumit, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru a ataca decizia ANAF prin care a fost soluționată contestația formulată împotriva deciziei de impunere, dispoziției de măsuri fiscale, împreună cu RIF.

Luând în considerare faptul că suma a fost contestată, conform prevederilor din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, pentru litigii se poate constitui un provizion.

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- f) impozite.

- Înregistrarea contabilă cu privire la litigiul fiscal poate fi, de exemplu:

|                                                     |   |                               |
|-----------------------------------------------------|---|-------------------------------|
| 6812                                                | = | 1516                          |
| „Cheltuieli de exploatare<br>privind provizioanele” |   | „Provizioane pentru impozite” |

Provizioanele nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, conform art. 26 din Codul fiscal.

## Distribuire dividende din profitul anilor precedenți

Un asociat unic care nu este salariat și nu are calitate de asigurat dorește să ridice dividende din profitul anilor precedenți (1171).

Stabilim care este monografia contabilă și care sunt obligațiile declarative pentru această operațiune.

Potrivit art. 97 alin. (7) din Codul fiscal, veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

### Notă:

Cota de impozit de 10% se aplică asupra veniturilor din dividende distribuite, indiferent de anul din care provine profitul nerepartizat. Dividendele distribuite în anii precedenți și neridicate trebuiau deja impozitate până la sfârșitul anului în care au fost distribuite.

- Repartizarea dividendelor către asociați se înregistrează:

|                                                                                    |   |                      |
|------------------------------------------------------------------------------------|---|----------------------|
| 1171                                                                               | = | 457                  |
| „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” |   | „Dividende de plată” |

- Reținerea impozitului pe dividende:

|                      |   |                                               |
|----------------------|---|-----------------------------------------------|
| 457                  | = | 446                                           |
| „Dividende de plată” |   | „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” |

- Plata efectivă a dividendelor nete se înregistrează:

|                      |   |                           |
|----------------------|---|---------------------------|
| 457                  | = | 5121                      |
| „Dividende de plată” |   | „Conturi la bănci în lei” |

- Până pe data de 25 a lunii următoare (sau până pe 25 ianuarie anul următor, după caz) se plătește impozitul pe dividende reținut la sursă:

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

În privința ridicării în numerar a dividendelor, potrivit art. 4 alin. (1) din Legea nr. 70/2015, operațiunile de plăți în numerar efectuate către persoane fizice reprezentând contravaloarea dividendelor se efectuează cu încadrarea în plafonul zilnic de 10.000 lei către o persoană, fiind interzise plățile fragmentate în numerar către o persoană, pentru tranzacțiile mai mari de 10.000 lei.

(Operațiunile de încasări și plăți în numerar efectuate între persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1) și persoane fizice, reprezentând contravaloarea unor livrări ori achiziții de bunuri sau a unor prestări de servicii, dividende, cesiuni de creanțe sau alte drepturi, se efectuează cu încadrarea în plafonul zilnic de 10.000 lei către/de la o persoană).

**Important!**

**Plata fragmentată** reprezintă fracționarea sumei de plată în mai multe tranșe, pentru a evita plafonul de plată în numerar stabilit prin lege.

Plata poate fi considerată fragmentată chiar dacă este efectuată în zile/luni consecutive, în condițiile în care obligația societății reprezentând dividendele distribuite și achitate asociatului are la bază o singură hotărâre AGA prin care s-a distribuit profitul pentru dividende.

Persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. c)-h), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate dacă estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 6 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120 (declarația unică estimativă).

Încadrarea în plafonul anual de cel puțin 6, 12 sau 24 de salarii minime brute pe țară, după caz, în vigoare la termenul de depunere a declarației unice estimative, se efectuează prin cumularea veniturilor prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. c)-h), după cum urmează:

- a) venitul net din drepturi de proprietate intelectuală, stabilit după acordarea cotei de cheltuieli forfetare prevăzute la art. 72 și 72<sup>1</sup>, precum și venitul net din drepturi de proprietate intelectuală determinat potrivit prevederilor art. 73;
- b) venitul net distribuit din asocieri cu persoane juridice, contribuabili potrivit prevederilor titlului II sau titlului III, determinat potrivit prevederilor art. 125 alin. (8) și (9);
- c) venitul net sau norma de venit, după caz, pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, stabilite potrivit art. 84-87;
- d) **venitul și/sau câștigul/câștigul net din investiții**, stabilit conform art. 94-97. În cazul veniturilor din dobânzi se iau în calcul sumele plătite, diminuate cu impozitul reținut, iar **în cazul veniturilor din dividende se iau în calcul dividendele plătite, diminuate cu impozitul reținut, distribuite începând cu anul 2018;**
- e) venitul net sau norma de venit, după caz, pentru veniturile din activități agricole, silvicultură și piscicultură, stabilite potrivit art. 104-106;
- f) venitul brut și/sau venitul impozabil din alte surse, stabilit potrivit art. 114-116.

Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor care realizează venituri din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. c)-h) o reprezintă:

- a) nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 6 salarii minime brute pe țară inclusiv și 12 salarii minime brute pe țară;
- b) nivelul de 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 12 salarii minime brute pe țară inclusiv și 24 de salarii minime brute pe țară;
- c) nivelul de 24 de salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, în cazul veniturilor realizate cel puțin egale cu 24 de salarii minime brute pe țară.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate se calculează de către contribuabili prin aplicarea cotei de contribuție (10%) asupra bazei anuale de calcul menționate mai sus.

Astfel, suma veniturilor din dividende luată în calcul la încadrarea în plafonele menționate mai sus este suma încasată. Deci plafonul va fi depășit când dividendele vor fi încasate. Abia atunci persoana fizică are obligația depunerii declarației unice.

Persoanele fizice care încep în cursul anului fiscal să realizeze venituri, din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. c)-h), iar venitul net anual cumulativ din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, cu excepția veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală, din arendă sau din asocieri cu persoane juridice, contribuabili potrivit prevederilor titlului II

sau III, pentru care impozitul se reține la sursă, estimat a se realiza pentru anul curent, este cel puțin egal cu nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, sunt obligate să depună declarația prevăzută la alin. (3) în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului. Salariul minim brut pe țară garantat în plată este cel în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120 (art. 174<sup>1</sup> alin. (14) din Codul fiscal).

În vederea declarării contribuției de asigurări sociale de sănătate, în declarația unică se completează Capitolul II Secțiunea 2, Subsecțiunea 2 „Date privind contribuția de asigurări sociale de sănătate estimată”, în termen de 30 de zile de la depășirea plafonului.

## Erori constatate la inventar

Societatea Instal SRL, microîntreprindere înregistrată în scopuri de TVA, care are ca obiect de activitate comercializarea de centrale termice, a achiziționat în luna decembrie anul precedent un lot de 10 centrale termice în valoare de 8.000 lei/bucată + TVA.

- Factura s-a evidențiat în contabilitate astfel:

|                   |   |             |                   |
|-------------------|---|-------------|-------------------|
| %                 | = | 401         | <b>95.200 lei</b> |
| 371               |   | „Furnizori” | 80.000 lei        |
| „Mărfuri”         |   |             |                   |
| 4426              |   |             | 15.200 lei        |
| „TVA deductibilă” |   |             |                   |

Una dintre centrale a fost montată la un punct de lucru și pusă în funcțiune în luna martie anul curent.

- La momentul punerii în funcțiune, s-a primit o factură de prestări servicii în valoare de 400 lei + TVA care s-a evidențiat în contabilitate pe seama cheltuielilor:

|                                                    |   |             |                |
|----------------------------------------------------|---|-------------|----------------|
| %                                                  | = | 401         | <b>476 lei</b> |
| 628                                                |   | „Furnizori” | 400 lei        |
| „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” |   |             |                |
| 4426                                               |   |             | 76 lei         |
| „TVA deductibilă”                                  |   |             |                |

La data de 31 decembrie se efectuează inventarierea patrimoniului și se constată eroarea contabilă. Stabilim care este monografia contabilă pentru corectarea acestei operațiuni.

Erorile constatate în contabilitate se pot referi fie la exercițiul financiar curent, fie la exercițiile financiare precedente.

### Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

Potrivit Reglementărilor contabile în vigoare, erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare, rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise sau ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

În funcție de perioada la care se referă eroarea constatată și de gradul de semnificație al acesteia, corectarea erorilor se efectuează astfel:

- corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere;
- corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”);
- în cazul erorilor nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente, potrivit politicilor contabile adoptate de entitate, se pot corecta fie pe seama rezultatului reportat (contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”), fie pe seama contului de profit și pierdere.

Potrivit Reglementărilor contabile în vigoare, erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile.

Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

Cu privire la corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, un aspect important prevăzut de reglementările contabile este acela că efectuarea acestor corectări nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții și nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

În notele explicative la situațiile financiare trebuie prezentate informații cu privire la natura erorilor constatate și perioadele afectate de acestea.

Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.

Entitatea trebuie să-și stabilească pragul de semnificație prin politicile contabile, utilizându-se raționamentul profesional. Pentru a determina caracterul semnificativ sau nesemnificativ al unei erori, entitățile pot avea în vedere un procent din cifra de afaceri, profit, activ net, active totale etc.

Deși achiziția a fost efectuată în anul precedent, eroarea contabilă în speța dată s-a produs în luna martie anul curent, când în evidența contabilă trebuia înregistrată trecerea centralei din categoria stocurilor în categoria imobilizărilor.

Prin urmare, corectarea erorilor se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.

● Trecerea centralei din categoria stocurilor în categoria imobilizărilor se evidențiază prin înregistrarea:

|                                                                                                                  |   |           |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-----------|-----------|
| 214                                                                                                              | = | 371       | 8.000 lei |
| „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” |   | „Mărfuri” |           |

Potrivit Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.

În acest sens, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

Prin urmare, serviciile primite la momentul punerii în funcțiune, pentru care s-a primit o factură în valoare de 400 lei + TVA s-au evidențiat eronat în contabilitate pe seama cheltuielilor, acestea fiind cheltuieli direct atribuite mijlocului fix recunoscut.

Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate, conform pct. 69 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

- Stornarea în roșu a facturii de servicii înregistrate eronat pe cheltuieli:

|                                                    |   |             |                 |
|----------------------------------------------------|---|-------------|-----------------|
| %                                                  | = | 401         | <b>-476 lei</b> |
| 628                                                |   | „Furnizori” | -400 lei        |
| „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” |   |             |                 |
| 4426                                               |   |             | -76 lei         |
| „TVA deductibilă”                                  |   |             |                 |

- Înregistrarea corectă a facturii, pe seama contului de imobilizări:

|                                                                                                                  |   |             |                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-------------|----------------|
| %                                                                                                                | = | 401         | <b>476 lei</b> |
| 214                                                                                                              |   | „Furnizori” | 400 lei        |
| „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” |   |             |                |
| 4426                                                                                                             |   |             | 76 lei         |
| „TVA deductibilă”                                                                                                |   |             |                |

În contul 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” s-a evidențiat astfel valoarea centralei termice la un cost de 8.400 lei.

Operațiunea a avut loc în luna martie anul curent. Având în vedere că pentru centrala termică ar fi trebuit înregistrată și amortizarea, începând cu luna aprilie anul curent se impune și corectarea acestei erori.

Centrala termică poate fi încadrată, conform catalogului, în categoria 2.1.17.3. „centrale termice murale sau de pardoseli” și amortizată pe o perioadă cuprinsă între 6 și 10 ani în funcție de durata ei normală de utilizare din cartea tehnică.

- Înregistrarea amortizării pentru perioada aprilie-decembrie anul curent:

|                                                               |   |                                           |  |
|---------------------------------------------------------------|---|-------------------------------------------|--|
| 6811                                                          | = | 2814                                      |  |
| „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” |   | „Amortizarea altor imobilizări corporale” |  |

Societatea în cauză este microîntreprindere și erorile constatate nu generează implicații fiscale.

Nici în decontul de TVA nu este necesar să se înscrie sume la rândurile de regularizări, deoarece facturile au fost declarate corect.

Dacă societatea ar fi fost plătitoare de impozit pe profit, ar fi trebuit să recalculeze impozitul pe profit pentru trimestrele II și III pentru a lua în calcul și amortizarea centralei.

În caz de diferențe, s-ar impune rectificarea formularelor 100 Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat depuse pentru aceste două trimestre.

## Diurna acordată pe durata deplasărilor

Potrivit art. 44 alin. (2) din Codul muncii, salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

În cazul delegațiilor interne, pentru a se considera în delegație, salariatul trebuie să fie trimis într-o localitate aflată la o distanță de cel puțin 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă.

Numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegație se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de delegare.

Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.

În cazul delegațiilor externe, perioada pentru care se acordă diurna în valută se determină în funcție de mijlocul de transport folosit avându-se în vedere:

- momentul decolării avionului, la plecarea în străinătate, și momentul aterizării avionului, la sosirea în țară;
- momentul trecerii cu trenul sau cu mijloacele auto prin punctele de trecere a frontierei de stat a României, atât la plecarea în străinătate, cât și la înapoierea în țară.

Pentru fracțiunile de timp care nu însumează 24 de ore, diurna se acordă astfel: 50% până la 12 ore și 100% pentru perioada care depășește 12 ore.

În cazul în care masa se suportă de către partenerii externi sau este plătită de către angajator, angajatul beneficiază numai de 50% din diurnă.

Documentele justificative ce stau la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor ocazionate de delegațiile interne și externe și modul lor de completare sunt reglementate prin O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile. Acestea sunt:

- Ordin de deplasare (delegație), cod 14-5-4;
- Ordin de deplasare (delegație) în străinătate, cod 14-5-4/a;
- Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe), cod 14-5-5;
- Decont de cheltuieli valutare (transporturi internaționale), cod 14-5-5/a.

Potrivit art. 76 alin. (2) lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, inclusiv indemnizația specifică detașării transnaționale, prestațiile suplimentare primite de salariați în baza clauzei de mobilitate, precum și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați potrivit legislației în materie, pe perioada desfășurării activității în altă localitate, în țară sau în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- (i) în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat;
- (ii) în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat.

**Important!**

Plafonul aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat se calculează prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada de delegare/detașare/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate.

Potrivit art. 76 alin. (2) lit. m), indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare primite pe perioada deplasării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

- (i) în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul autorităților și instituțiilor publice, în limita a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic;
- (ii) în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului, pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, în limita a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic.

**Important!**

Plafonul aferent valorii a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic se calculează prin raportarea celor 3 remunerații la numărul de zile lucrătoare din luna respectivă, iar rezultatul se multiplică cu numărul de zile din perioada deplasării.

Pentru indemnizația de delegare în interiorul țării, diurna se stabilește conform Hotărârii Guvernului nr. 714/2018 din 13 septembrie 2018 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării în interesul serviciului.

Conform prevederilor articolului 4 din anexa la H.G. nr. 714/2018, indemnizația zilnică de delegare sau de detașare în țară este de 23 lei.

Deci, suma maximă ce nu se va trata ca un venit asimilat salariilor pentru societățile comerciale este de  $23 \text{ lei} \times 2,5 = 57,50 \text{ lei/zi}$ .

Pentru indemnizația de delegare în exteriorul țării, diurna legală se va alege din anexa 1 din H.G. nr. 518/1995 – Nivelul diurnelor și plafoanelor de cazare, în funcție de țara în care are loc delegația.

Astfel, societățile din domeniul privat pot deduce integral cheltuielile cu diurna, însă pentru suma care depășește valoarea stabilită de Codul fiscal (de două ori și jumătate diurna pentru personalul public, cu respectarea plafonului aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat, potrivit art. 76 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal), indemnizația acordată este impozitată ca un venit de natură salarială.

Același tratament este valabil și în cazul diurnei acordate administratorilor. Societățile din domeniul privat pot deduce integral cheltuielile cu diurna, însă pentru suma care depășește valoarea stabilită de Codul fiscal (de două ori și jumătate diurnă pentru personalul public, cu respectarea plafonului aferent valorii a 3 remunerații prevăzute în raportul juridic, potrivit art. 76 alin. (2) lit. m) din Codul fiscal), indemnizația acordată este impozitată ca un venit asimilat salariilor.

Pentru cheltuielile în valută, transformarea acestora în lei se efectuează la cursul BNR valabil la data efectuării fiecărei operațiuni sau la data depunerii decontului în conformitate cu opțiunea societății înscrisă în politicile contabile – potrivit punctului 306 alin. (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare.

Diurna se calculează în funcție de numărul de zile de delegație și se consemnează în Decontul de cheltuieli ca indemnizație de deplasare, fără a fi necesară justificarea acestor cheltuieli.

Potrivit punctului 336 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, în contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje care, potrivit legislației în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masă caldă, alimente antidot etc.), precum și alte drepturi acordate potrivit legii.

● Acordarea diurnei:

|                                                       |   |                          |
|-------------------------------------------------------|---|--------------------------|
| 625                                                   | = | 542                      |
| „Cheltuieli cu deplasări,<br>detașări și transferări” |   | „Avansuri de trezorerie” |

● Înregistrarea avantajului în momentul determinării sumei impozabile:

|                                          |   |                                |
|------------------------------------------|---|--------------------------------|
| 4282                                     | = | 7588                           |
| „Alte creanțe în legătură cu personalul” |   | „Alte venituri din exploatare” |

Sau direct:

● Valoarea diurnei neimpozabile:

|                                                       |   |                             |
|-------------------------------------------------------|---|-----------------------------|
| 625                                                   | = | 542                         |
| „Cheltuieli cu deplasări,<br>detașări și transferări” |   | „Avansuri<br>de trezorerie” |

● Valoarea diurnei impozabile:

|                                          |   |                          |
|------------------------------------------|---|--------------------------|
| 4282                                     | = | 542                      |
| „Alte creanțe în legătură cu personalul” |   | „Avansuri de trezorerie” |

● Și recunoașterea cheltuielii cu salarii (pentru suma care depășește diurna impozabilă):

|                                        |   |                               |
|----------------------------------------|---|-------------------------------|
| 641                                    | = | 421                           |
| „Cheltuieli cu salariile personalului” |   | „Personal – salarii datorate” |

● Reținerea contribuțiilor și impozitului pe salarii (calculate în raport cu valoarea salariului + partea de diurnă care depășește plafonul):

|                                  |   |                                                           |
|----------------------------------|---|-----------------------------------------------------------|
| 421                              | = | %                                                         |
| „Personal –<br>salarii datorate” |   | 4315<br>„Contribuția de asigurări sociale”                |
|                                  |   | 4316<br>„Contribuția de asigurări sociale<br>de sănătate” |
|                                  |   | 444<br>„Impozitul pe venituri de<br>natura salariilor”    |

● Reținerea avansului acordat sub forma diurnei peste plafon (la data întocmirii statului de lichidare):

|                                  |   |                                             |
|----------------------------------|---|---------------------------------------------|
| 421                              | = | 4282                                        |
| „Personal –<br>salarii datorate” |   | „Alte creanțe în<br>legătură cu personalul” |

Aceasta este doar o propunere de contabilizare a diurnei peste plafon ce poate fi menționată în procedurilor contabile ale societății. Se poate, de asemenea, opta pentru definirea de conturi analitice:

- 625.analitic diurna neimpozabilă „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”;
- 625.analitic diurna impozabilă „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”.

Suma înregistrată în contul 625.analitic diurna impozabilă „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” se impozitează pe statul de salarii.

## Servicii Uber – monografia contabilă și obligațiile fiscale și declarative

Societatea Axa SRL, persoană impozabilă în România, neplătitoare de TVA în România, dar înregistrată în scopuri de TVA pentru operațiuni intracomunitare conform art. 317 din Codul fiscal, prestează pe teritoriul României servicii de transport persoane în baza comenzilor primite prin platforma Uber.

Facturile pentru servicii prestate sunt întocmite de Uber în contul societății Axa SRL. Pentru comenzile primite, societatea Axa SRL primește facturi de la societatea nerezidentă Uber.

Stabilim care este monografia contabilă pentru o astfel de activitate și care este regimul TVA pentru serviciile prestate și serviciile primite.

Conform pct. 20 din Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.634/2015, înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și din aceeași perioadă.

În baza acestei prevederi, facturile emise de Uber în numele societății Axa SRL pot fi înregistrate cumulat, într-o lună, pe baza centralizatorului.

### Observație!

Acest lucru este posibil deoarece societatea, nefiind înregistrată în scopuri de TVA pe teritoriul României, nu are obligația depunerii declarației 394. O societate plătitoare de TVA în România trebuie să înregistreze fiecare factură – altfel nu ar putea întocmi corect declarația 394.

Serviciile de transport persoane efectuate în România au locul prestării, din punctul de vedere al TVA, în România conform art. 278 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal.

Aceste servicii sunt impozabile în România, fiind îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la art. 268 alin. (1) din Codul fiscal.

Întrucât prestatorul nu este înregistrat în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, pentru aceste servicii de transport nu are obligația colectării TVA.

- Serviciile de transport persoane se înregistrează prin formula contabilă:

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

### Notă:

Facturile emise de companiile Uber și Bolt în numele transportatorilor sunt facturi simplificate, care până la data de 31.12.2024 erau exceptate de la transmiterea în sistemul național RO e-Factura.

Începând cu luna ianuarie 2025, s-a introdus obligația operatorilor economici de a transmite în sistemul RO e-Factura și facturile simplificate. În același timp, obligația transmiterii se extinde, tot începând cu anul 2025, și asupra facturilor emise pe relația B2C, adică facturile emise către persoane fizice.

Astfel, toate facturile emise de către platforma Uber în numele transportatorului, indiferent de relația pe care au fost emise (B2B sau B2C), trebuie transmise în e-Factura în termen de 5 zile calendaristice de la data emiterii lor.

- Uber încasează contravaloarea serviciilor în contul societății Axa SRL:

|                    |   |           |
|--------------------|---|-----------|
| 461                | = | 4111      |
| „Debitori diverși” |   | „Clienți” |

Alte operațiuni se înregistrează după natura acestora.

● Servicii primite de la terți:

|                                                    |   |             |
|----------------------------------------------------|---|-------------|
| 628                                                | = | 401         |
| „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” |   | „Furnizori” |

● Cheltuieli cu combustibilul:

|                                    |   |             |
|------------------------------------|---|-------------|
| 6022                               | = | 401         |
| „Cheltuieli privind combustibilii” |   | „Furnizori” |

● Cheltuieli cu asigurări:

|                                      |   |             |
|--------------------------------------|---|-------------|
| 613                                  | = | 401         |
| „Cheltuieli cu primele de asigurare” |   | „Furnizori” |

● Cheltuieli cu reparații:

|                                             |   |             |
|---------------------------------------------|---|-------------|
| 611                                         | = | 401         |
| „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” |   | „Furnizori” |

● Achiziții alte materiale consumabile:

|                              |   |             |
|------------------------------|---|-------------|
| 3028                         | = | 401         |
| „Alte materiale consumabile” |   | „Furnizori” |

● Cheltuieli cu alte materiale consumabile:

|                                                 |   |                              |
|-------------------------------------------------|---|------------------------------|
| 6028                                            | = | 3028                         |
| „Cheltuieli privind alte materiale consumabile” |   | „Alte materiale consumabile” |

● Amortizarea autoturismelor:

|                                                               |   |                                                         |
|---------------------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------------|
| 6811                                                          | = | 2813                                                    |
| „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” |   | „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport” |

Uber emite factură pentru comision/serviciile prestate. Acestor servicii li se aplică regula generală de stabilire a locului prestării prevăzută la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal. Astfel, 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.

În speța dată, persoana care primește serviciile (Axa SRL) își are stabilit sediul activității sale în România, deci serviciile sunt impozabile în România.

Conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal, pentru comisionul/serviciile facturate de Uber, societatea din România are obligația de plăti taxa pe valoarea adăugată în România deoarece prestatorul nu este stabilit pe teritoriul României sau nu este considerat a fi stabilit pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României.

- Factura de comision/servicii se înregistrează prin formula contabilă:

|                                                                                                         |   |             |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-------------|
| 622/628                                                                                                 | = | 401         |
| „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” /<br>„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” |   | „Furnizori” |

- TVA aferentă comisionului/serviciilor:

|                                                                                                         |   |                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------|
| 622/628                                                                                                 | = | 446                                              |
| „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” /<br>„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” |   | „Alte impozite, taxe și<br>vărsăminte asimilate” |

#### Notă:

Dacă societatea Axa SRL ar fi fost înregistrată normal în scopuri de TVA (conform art. 316 din Codul fiscal), ar fi aplicat taxare inversă pentru serviciile de comision plătite și nu ar fi plătit efectiv TVA pentru aceste servicii.

Societatea din România neînregistrată în scopuri de TVA depune decontul special de TVA, formularul 301.

- Plata TVA:

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

Achizițiile de servicii prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, efectuate de persoane impozabile din România care au obligația plății taxei conform art. 307 alin. (2), pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă, de la persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Uniunea Europeană, se declară în formularul 390.

În declarația recapitulativă 390, în cazul achizițiilor intracomunitare de servicii (S), în coloana „Cod operator intracomunitar” trebuie introdus codul de identificare în scopuri de TVA din alt stat membru atribuit prestatorului sau, după caz, doar codul statului membru în care este stabilit prestatorul serviciilor, în cazul în care prestatorul nu este identificat în scopuri de TVA, dar există indicii suficiente pentru a considera că este o persoană impozabilă.

Sumele achitate cu titlu de comision companiei Uber B.V. constituie venituri impozabile obținute de aceasta din România în conformitate cu prevederile art. 223 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal. Potrivit acestuia, comisioanele de la un rezident sunt venituri impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate.

În ceea ce privește veniturile din dividende, dobânzi, redevențe și comisioane, astfel cum prevede pct. 18 din Titlul VI al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, se aplică următoarele reguli:

- dispozițiile alin. (2) ale articolelor „Dividende”, „Dobânzi”, „Comisioane”, „Redevențe” din convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, care reglementează impunerea în țara de sursă a acestor venituri, se aplică cu prioritate.

În cazul când legislația internă prevede în mod expres o cotă de impozitare mai favorabilă sunt aplicabile prevederile legislației interne;

- dispozițiile alin. (2) ale articolelor „Dividende”, „Dobânzi”, „Comisioane”, „Redevențe” din convențiile de evitare a dublei impuneri derogă de la prevederile paragrafului 1 al acestor articole din convențiile respective.

Aplicarea alin. (2) al articolelor „Dividende”, „Dobânzi”, „Comisioane”, „Redevențe” din convențiile de evitare a dublei impunerii care prevăd impunerea în statul de sursă nu conduce la o dublă impunere pentru același venit, întrucât statul de rezidență acordă credit fiscal pentru impozitul plătit în România, în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impunerii.

Astfel, pentru comisioanele plătite societății Uber B.V. Olanda, entitatea colaboratoare din România va reține la sursă impozit pe veniturile nerezidenților aplicând cota de 16% dacă societatea Uber B.V. nu prezintă certificatul de rezidență fiscală sau dacă impozitul este suportat de către plătitorul de venit.

Dacă impozitul este suportat de către plătitorul de venit, venitul brut se calculează prin procedeul sutei mărite, valoarea plătită/reținută fiind considerată venitul net. În acest caz, veniturile se declară în Formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” și formularul 207 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă/veniturile scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți”.

Convenția dintre România și Regatul Olandei pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, ratificată prin Legea nr. 85 din 25 mai 1999, nu tratează distinct comisioanele.

Ca atare, în situația în care societatea din Olanda prezintă certificatul de rezidență fiscală, se aplică prevederile art. 7 din Convenție, iar veniturile nu sunt impozabile în România.

Pentru aplicarea prevederilor Convenției de evitare a dublei impunerii, Uber B.V. are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul plății venitului/reținerii sumelor, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din Olanda.

Nerezidenții care sunt beneficiarii veniturilor din România depun la plătitorul de venit originalul sau copia legalizată a certificatului de rezidență fiscală, însoțite de o traducere autorizată în limba română.

În situația în care autoritatea competentă străină emite certificatul de rezidență fiscală în format electronic sau online, acesta reprezintă originalul certificatului de rezidență fiscală avut în vedere pentru aplicarea convenției de evitare a dublei impunerii încheiate între România și statul de rezidență al beneficiarului veniturilor obținute din România.

Periodic, Uber virează în contul societății sumele încasate de la clienți în numele său după ce reține contravaloarea facturii emise pentru servicii/comision:

● Compensarea sumelor:

|                    |   |                           |
|--------------------|---|---------------------------|
| 401<br>„Furnizori” | = | 461<br>„Debitori diverși” |
|--------------------|---|---------------------------|

● Încasarea diferenței:

|                                   |   |                           |
|-----------------------------------|---|---------------------------|
| 5121<br>„Conturi la bănci în lei” | = | 461<br>„Debitori diverși” |
|-----------------------------------|---|---------------------------|

## Restituirea contravalorii ambalajelor în sistemul RETURO

Încă de la sfârșitul anului 2023 a fost implementat sistemul de garanție-returnare pentru ambalaje primare nereutilizabile.

Obligațiile producătorilor și ale comercianților, precum și modul de funcționare al acestui sistem sunt reglementate prin H.G. nr. 1.074/2021 privind stabilirea sistemului de garanție-returnare pentru ambalaje primare nereutilizabile, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestor prevederi, comercianții cu amănuntul de produse ambalate în ambalaje nereutilizabile au, în principal, următoarele obligații:

- să indice valoarea garanției distinct de prețul produsului, atât la raft, cât și în documentele fiscale aferente produsului în ambalaj SGR;
- să plătească valoarea garanției operatorilor economici de la care achiziționează produse ambalate în ambalaje SGR, cu excepția cazului în care producătorul a decis să suporte plata garanției în mod direct;
- să încaseze de la clienții lor garanția aferentă produselor în ambalaje SGR, cu excepția cazului în care comerciantul decide să suporte costul garanției în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumator și/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanția va fi suportată în mod direct de către producător, dacă oferirea gratuită se face la instrucțiunea acestuia, sau de către comerciant dacă oferirea gratuită se face de către comerciant și nu va fi percepută de la consumator și/sau utilizatorul final;
- să organizeze puncte de returnare;
- să preia în cadrul punctelor de returnare toate ambalajele SGR returnate de consumatori sau utilizatori finali și să restituie acestora valoarea garanției la momentul returnării ambalajelor SGR;
- să țină evidența numărului total al produselor în ambalaje SGR comercializate, defalcat pe produse, pentru fiecare structură de vânzare și/sau magazin online pe care le operează, evidența numărului total al ambalajelor SGR care au fost returnate comerciantului de către consumatori sau utilizatori finali, defalcat pe tip de material și volum, precum și evidența garanțiilor plătite, încasate la vânzarea produselor și returnate către consumatori la punctul de returnare, respectiv încasate de la administratorul SGR.

Consumatorii sau utilizatorii finali pot restitui ambalajul SGR în cadrul oricărui punct de returnare organizat de către comercianți pe teritoriul României, indiferent de locul din care a fost achiziționat produsul ambalat și fără a putea fi condiționați de prezentarea bonului fiscal în vederea recuperării garanției.

În cazul în care la punctul de returnare:

- a) ambalajele SGR sunt preluate manual, valoarea garanției este returnată consumatorilor sau utilizatorilor finali, în numerar, prin voucher sau prin transfer bancar;
- b) ambalajele SGR sunt preluate prin echipament automat de preluare, valoarea garanției este returnată consumatorilor sau utilizatorilor finali fie prin voucher pe care aceștia, în cadrul aceluiași comerciant care operează echipamentul automat de preluare, îl pot preschimba în numerar sau îl pot utiliza la efectuarea cumpărăturilor, în termen de maximum 12 luni de la eliberarea voucherului, fie prin transfer bancar.

Fluxul operațiilor este:

- La achiziția produselor, comercianții vor achiziționa mărfurile în ambalaje returnabile și vor achita furnizorului garanția aferentă ambalajelor.
- Garanția nu este supusă TVA și se va evidenția distinct în factura de achiziție și în contabilitate.
- Garanția nu intră în costul mărfurilor.
- La vânzarea mărfurilor vor reține o garanție de 0,5 lei pentru fiecare ambalaj.
- Garanția nu se reflectă în cifra de afaceri la vânzare.
- Pentru vânzările efectuate prin unități care au obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, suma garanției bănești încasate pentru ambalaje se evidențiază distinct pe bonurile fiscale, fără taxă.

- Restituirea garanțiilor bănești nu se reflectă în documente fiscale.
- Administratorul SGR are obligația să ramburseze comercianților, prin transfer bancar, valoarea integrală a garanțiilor returnate consumatorilor sau utilizatorilor finali, cu o frecvență lunară, până la data de 25 pentru luna anterioară achitării.

### Exemplu

O societate desfășoară activitate de comerț cu amănuntul. În cursul lunii martie, aceasta se aprovizionează cu marfă în valoare de 1.000 lei, TVA 190 lei.

Pe factura de achiziție este înscrisă distinct valoarea garanțiilor aferente ambalajelor: 300 ambalaje x 0,5 lei/ambalaj = 150 lei. Se practică un adaos comercial de 40%.

Se vând produse din stocul existent și din cel aprovizionat în valoare de 1.200 lei, preț de vânzare cu TVA, și se încasează garanții în sumă de 100 lei aferente ambalajelor.

Societatea deține un echipament automat de preluare a ambalajelor, care eliberează vouchere cu valoarea ambalajelor acceptate.

În cursul lunii se colectează de către aparat 400 de ambalaje (se primesc ambalaje indiferent de locul de achiziție a acestora).

Se eliberează vouchere în valoare de  $400 \times 0,5 \text{ lei} = 200 \text{ lei}$ .

Se utilizează de către clienți vouchere în sumă de 150 lei pentru plata cumpărăturilor.

Se primesc solicitări pentru preschimbarea în numerar a unor vouchere în sumă de 30 lei.

#### 1. Înregistrarea facturii de achiziție a mărfurilor:

|                            |             |                  |
|----------------------------|-------------|------------------|
| %                          | 401         | <b>1.340 lei</b> |
| 371                        | „Furnizori” | 1.000 lei        |
| „Mărfuri”                  |             |                  |
| 4426                       |             | 190 lei          |
| „TVA deductibilă”          |             |                  |
| 2678                       |             | 150 lei          |
| „Alte creanțe imobilizate” |             |                  |

#### ● Plata facturii:

|             |   |                           |           |
|-------------|---|---------------------------|-----------|
| 401         | = | 5121                      | 1.340 lei |
| „Furnizori” |   | „Conturi la bănci în lei” |           |

#### 2. Înregistrarea adaosului comercial:

Adaos comercial:  $1.000 \text{ lei} \times 40\% = 400 \text{ lei}$

TVA aferentă:  $1.400 \text{ lei} \times 19\% = 266 \text{ lei}$

|           |   |                                |                |
|-----------|---|--------------------------------|----------------|
| 371       | = | %                              | <b>666 lei</b> |
| „Mărfuri” |   | 378                            | 400 lei        |
|           |   | „Diferențe de preț la mărfuri” |                |
|           |   | 4428                           | 266 lei        |
|           |   | „TVA neexigibilă”              |                |

#### 3. Înregistrarea vânzării mărfurilor (pe bază de bon fiscal):

|               |   |                                         |                  |
|---------------|---|-----------------------------------------|------------------|
| 5311          | = | %                                       | <b>1.200 lei</b> |
| „Casa în lei” |   | 707                                     | 1.008 lei        |
|               |   | „Venituri din vânzarea mărfurilor”      |                  |
|               |   | 4427                                    | 192 lei          |
|               |   | „TVA colectată”                         |                  |
|               |   | 167                                     | 100 lei          |
|               |   | „Alte împrumuturi și datorii asimilate” |                  |

## 4. Utilizarea voucherelor:

|                                         |   |                                     |                |
|-----------------------------------------|---|-------------------------------------|----------------|
| 167                                     | = | %                                   | <b>150 lei</b> |
| „Alte împrumuturi și datorii asimilate” |   | 707                                 | 126 lei        |
|                                         |   | „ Venituri din vânzarea mărfurilor” |                |
|                                         |   | 4427                                | 24 lei         |
|                                         |   | „TVA colectată”                     |                |

Și restituirea sub formă de numerar:

|                                         |   |               |        |
|-----------------------------------------|---|---------------|--------|
| 167                                     | = | 5311          | 30 lei |
| „Alte împrumuturi și datorii asimilate” |   | „Casa în lei” |        |

● Garanțiile restituite se recuperează de la administratorul SGR:

|                           |   |                             |         |
|---------------------------|---|-----------------------------|---------|
| 5121                      | = | 2678                        | 200 lei |
| „Conturi la bănci în lei” |   | „Alte creanțe immobilizate” |         |