

Ghid practic privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni economice

Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34 din 11 aprilie 2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale s-au prevăzut unele măsuri privind limitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de vehicule prevăzute la art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pentru combustibilul necesar funcționării vehiculelor aflate în posesia sau în folosința persoanei impozabile, cu excepțiile prevăzute de lege.

În vederea aplicării unitare și a evidențierii în contabilitate a operațiunilor potrivit prevederilor ordonanței de urgență menționate, a fost elaborat prezentul ghid practic.

Limitările speciale ale dreptului de deducere prevăzute în ordonanța de urgență menționată au impact asupra reflectării în contabilitate a unor operațiuni economice în următoarele situații:

- achiziții intracomunitare de vehicule;
- importul de vehicule;
- achiziții din țară de vehicule;
- achiziții de combustibili necesari pentru funcționarea vehiculelor.

Pentru clarificare, în prezentul ghid, s-au introdus și unele prevederi referitoare la condițiile în care bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale pot fi înregistrate în contabilitate ca documente justificative.

I. Înregistrările generate în contabilitatea persoanelor care sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, ca urmare a aplicării limitărilor speciale ale dreptului de deducere pentru achizițiile de vehicule prevăzute la art. 145¹ din Codul fiscal, se pot efectua potrivit prevederilor pct. (1) – (5).

(1) În cazul achizițiilor intracomunitare de vehicule rutiere motorizate, dacă TVA este integral nedeductibilă conform art. 145¹ din Codul fiscal rezultă că aceasta este în totalitate o taxă nerecuperabilă și devine parte a costului de achiziție. Pentru a reflecta în contabilitate această operațiune se efectuează următoarele înregistrări contabile:

a) dacă TVA devine exigibilă conform art. 135 din Codul fiscal în aceeași lună în care se efectuează și recepția vehiculului:

- înregistrarea TVA ca taxă colectată și taxă deductibilă, conform prevederilor art. 157 alin.(2) din Codul fiscal:

4426 = 4427
„TVA deductibilă” „TVA colectată”

și concomitent,

- trecerea TVA nerecuperabilă în costul de achiziție al vehiculului la data recepției acestuia:

213 = 4426
„Instalații tehnice, „TVA deductibilă”
mijloace de transport,
animale și plantații”

- înregistrarea vehiculului recepționat de la furnizor

213 = 404
„Instalații tehnice, „Furnizori de imobilizări”
mijloace de transport,
animale și plantații”

b) dacă exigibilitatea TVA pentru achiziția intracomunitară și recepția vehiculului au loc în luni diferite:

i) înregistrări care se efectuează în luna în care a intervenit exigibilitatea achiziției intracomunitare:

- înregistrarea TVA ca taxă colectată și taxă deductibilă:

4426 = 4427
„TVA deductibilă” „TVA colectată”

și concomitent,

- înregistrarea TVA nerecuperabilă în costul de achiziție al vehiculului:

231 = 4426
„Imobilizări corporale „TVA deductibilă”
în curs de execuție”

ii) înregistrări care se efectuează în luna în care are loc recepția bunului (ulterior lunii în care a fost declarată achiziția intracomunitară):

- înregistrarea în costul de achiziție al vehiculului, a sumei înregistrate anterior în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”:

213	=	231
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”

- înregistrarea vehiculului recepționat de la furnizor

213	=	404
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”		„Furnizori de imobilizări”

(2) În cazul importurilor de vehicule, dacă TVA este integral nedeductibilă conform art. 145¹ din Codul fiscal, rezultă că aceasta este în totalitate o taxă nerecuperabilă și devine parte a costului de achiziție. Pentru a reflecta în contabilitate această operațiune se efectuează următoarele înregistrări contabile:

- plata la organele vamale a TVA pentru import conform prevederilor art. 157 alin. (3) din Codul fiscal:

4426	=	512
„TVA deductibilă”		„Conturi curente la bănci”

și concomitent

213	=	4426
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”		„TVA deductibilă”

- înregistrarea vehiculului recepționat de la furnizor

213	=	404
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”		„Furnizori de imobilizări”

(3) Pentru achizițiile din țară de vehicule, TVA va face parte din costul de achiziție numai dacă taxa este integral nedeductibilă.

Pentru evidențierea în contabilitate a achizițiilor interne de vehicule pentru care nu se admite deducerea TVA-ului se fac următoarele articole contabile:

%	=	404
213		„Furnizori de imobilizări”
„Instalații tehnice, mijloace de transport animale și plantații”		
4426		
„TVA deductibilă”		

și concomitent

213	=	4426
„Instalații tehnice, mijloace de transport animale și plantații”		„TVA deductibilă”

(4) Pentru operațiunile de leasing, având în vedere tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA diferit față de tratamentul contabil și cel al impozitului pe profit, se va considera că pentru bunurile achiziționate în baza unui contract de leasing TVA nu a fost integral nedeductibilă și nu va face parte din costul de achiziție al vehiculului.

Ca urmare, înregistrarea în contabilitate a TVA aferentă valorii reziduale se efectuează prin articolul contabil:

4426	=	404
„TVA deductibilă”		„Furnizori de imobilizări”

și concomitent

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

5) În cazul achiziției din țară de combustibili, TVA nerecuperabilă potrivit Codului fiscal se include în costul combustibilului, evidențiindu-se prin articolul contabil:

%	=	401
3022		„Furnizori”
„Combustibili”		
sau		
6022		
„Cheltuieli privind combustibilul”		
4426		
„TVA deductibilă”		

și concomitent

3022 = 4426
„Combustibili” “TVA deductibilă”
sau
6022
“Cheltuieli privind combustibilul”

după cum combustibilul este sau nu stocat.

NOTĂ

Cursul de schimb utilizat pentru determinarea bazei impozabile și a TVA aferente pentru achiziția intracomunitară este cursul din data exigibilității taxei, conform art 135 din Codul fiscal, respectiv ori data emiterii facturii de către furnizorul extern, ori data de 15 a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea în celălalt stat membru. Pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, spre deosebire de livrările/prestările în țară, exigibilitatea de taxă intervine la data emiterii facturii de către furnizor în situația în care factura este emisă înaintea celei de a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea de bunuri. Dacă se recepționează bunul și nu se primește factura de la furnizorul din alt stat membru până pe data de 15 a lunii următoare, se va emite o autofaktură conform art. 155¹ din Codul fiscal, iar cursul utilizat pentru determinarea bazei impozabile și a TVA este cursul din data de 15 în care a fost emisă autofactura. Baza de impozitare și TVA astfel determinate se preiau în jurnalul pentru cumpărări și în decontul de TVA la rd. 4 și 15 și de regulă la rd. 4.1 și 15.1. Ulterior, la primirea facturii furnizorului se efectuează corecții pentru a determina baza achiziției intracomunitare la cursul din data emiterii facturii de furnizor, numai în situația în care factura a fost emisă înaintea celei de a 15 –a zi a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea.

Exemplul 1 – bunul este recepționat în data de 20 mai 2009, dar nu se primește nicio factură până la data de 15 iunie – se va emite o autofaktură pe data de 15 iunie și achiziția intracomunitară va fi declarată în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA în luna iunie. La data primirii facturii se va verifica dacă este emisă înainte de 15 iunie, situație în care se efectuează corecții pentru a determina baza achiziției intracomunitare la cursul din data emiterii facturii de furnizor.

Exemplul 2 – în data de 22 iunie 2009 se întocmește procesul-verbal de recepție pentru un vehicul care a fost cumpărat din Ungaria. Factura furnizorului este emisă pe data de 2 aprilie 2009 și este primită în cursul lunii aprilie. Achiziția intracomunitară se va înregistra în luna aprilie, în timp ce recepția vehiculului se va înregistra în luna iunie 2009.

Din punct de vedere contabil, în cazul bunurilor achiziționate, însoțite de factură sau de aviz de însoțire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepției bunurilor (pct. 152 alin. (5) din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005, cu modificările și completările ulterioare)

II 1. În cazul achiziționării carburanților auto pe bază de bon fiscal, bonurile sunt documente justificative care stau la baza înregistrării cheltuielilor în contabilitate dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

2. (1) Bonurile fiscale emise cu aparatele de marcat electronice fiscale în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația

operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt documente care atestă efectuarea plății și se anexează la Registrul de casă.

(2) Înregistrarea în contabilitate a bunurilor achiziționate sau a serviciilor prestate, achitate cu numerar sau card bancar, pe bază de bon fiscal, se poate efectua în următoarele condiții:

(i) entitatea solicită furnizorului factura aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, având ca anexă bonul fiscal emis de aparatul de marcat electronic fiscal;

sau

ii) entitatea justifică cheltuielile efectuate fie prin documente care atestă intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate, fie cu alte documente cum sunt: ordin de deplasare, decont de cheltuieli, la care se anexează bonul fiscal, documentele respective fiind aprobate de persoana care autorizează efectuarea acestor cheltuieli. În cazul utilizării decontului de cheltuieli, documentul utilizat este „Decont de cheltuieli – cod 14-5-5” aprobat prin Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, care va fi adaptat în mod corespunzător pentru decontări interne.

3. Deducerea taxei pe valoarea adăugată se exercită pe baza documentelor stabilite prin Titlul VI al Codului fiscal.

În funcție de programele informatice utilizate, operatorii economici vor efectua evidențierea achizițiilor în contabilitate cu respectarea atât a reglementărilor contabile, cât și a prevederilor legale privind regimul TVA.