

# Decontările

de la **A** la **Z**



**RENTROP & STRATON**  
Informații Specializate

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

## CAPITOLUL IV

### Decontări cu societăți afiliate

În înțelesul reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, entități afiliate înseamnă două sau mai multe entități din cadrul unui grup.

În accepțiunea Codului fiscal, entitățile afiliate sunt definite la punctul 26 al art.7 din Legea nr. 227/2015. O persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;
- o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;
- o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;
- o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

Între persoane afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer.

În scopul aplicării prevederilor art. 7 punctul 26 din Codul fiscal, se consideră că o persoană controlează în mod efectiv o persoană juridică dacă se stabilește faptul că, atât din punct de vedere faptic, cât și legal, prin utilizarea informațiilor și/sau a documentelor, administratorul/ personalul de conducere are capacitatea de decizie asupra activității persoanei juridice vizate, prin încheierea de tranzacții cu alte persoane juridice care sunt sub controlul aceluiași administrator/personal de conducere sau că persoana de conducere din cadrul persoanei juridice este acționar sau administrator în cadrul persoanei juridice vizate. Pentru justificarea controlului exercitat în mod efectiv sunt luate în considerare contractele încheiate între persoanele vizate, drepturile atribuite prin: acte constitutive ale persoanelor juridice, procuri, contracte de muncă sau de prestări de servicii.

Prevederile art. 7 punctul 26 lit. d) din Codul fiscal stabilesc o relație de afiliere între două persoane juridice pentru cazul în care o persoană terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor sale afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

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

Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a chel-

tuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței. Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- metoda comparării prețurilor;
- metoda cost plus;
- metoda prețului de revânzare;
- metoda marjei nete;
- metoda împărțirii profitului;
- orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea acestor reglementări se utilizează prevederile din Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

Potrivit art. 79 alin. (2) din Codul procedură fiscală, în vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer.

Conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care se solicită acesta, au fost aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru

întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. La stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările privind prețurile de transfer, prevăzute de Codul de procedură fiscală.

**Restricție:** Pentru deprecierea creanțelor față de persoanele afiliate, contribuabilii pot constitui provizioane, însă acestea nu pot fi deductibile fiscal.

Sunt deductibile, potrivit art. 26 alin. (1) literele c) și j), numai ajustările pentru deprecierea creanțelor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 30% din valoarea acestora, respectiv în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor, dacă respectivele creanțe sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului.

**Restricție:** Potrivit art. 282 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul respectiv numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor art. 275, sau locul prestării, conform prevederilor art. 278, se consideră a fi în România, **dar nu aplică sistemul respectiv pentru** următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA **livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată** furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 punctul 26.

În sensul art. 282 alin. (6) lit. d) din Codul fiscal, se exclude de la aplicarea sistemului TVA la încasare livrările de bunuri/prestările de servicii dacă, la momentul emiterii facturii sau, după caz, la data termenului-limită prevăzut de lege pentru emiteria facturii în situația în care factura nu a fost emisă în termenul prevăzut de lege, beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 punctul 26 din Codul fiscal.

Contabilitatea terților asigură evidența datoriilor și creanțelor entității în relațiile acesteia cu furnizorii, clienții, personalul, asigurările sociale, bugetul statului, entitățile afiliate, entitățile asociate și entitățile controlate în comun, asociații/acționarii, debitorii și creditorii diverși.

Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate acestora se ține pe următoarele categorii: împrumuturi din emisiuni de obligațiuni și prime de rambursare a acestora, credite bancare pe termen lung și mediu, sumele datorate entităților afiliate, entităților asociate și entităților controlate în comun, alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

Evidența operațiunilor realizate între entitățile afiliate se utilizează contul 451 „Decontări între entitățile afiliate“, dezvoltat în două conturi sintetice de gradul 2:

- 4551. „Acționari/Asociați – conturi curente (P)“
- 4558. „Acționari/Asociați – dobânzi la conturi curente (P)“

Potrivit reglementărilor contabile – aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, contul 451 „Decontări între entitățile afiliate“ este un cont bifuncțional.

În debitul contului 451 „Decontări între entitățile afiliate“ se înregistrează:

- sumele virate altor entități afiliate în contrapartidă cu 512;
- sumele cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă în contrapartidă cu un cont de venit – 701 la 708, 4427;
- prețul de vânzare al imobilizărilor corporale și necorporale cedate entităților afiliate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă în contrapartidă cu 758 și 4427;
- prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate la entități afiliate în contrapartidă cu 764;
- dividende aferente investițiilor deținute la entități afiliate în contrapartidă cu 761, 762;
- valoarea creanțelor reactivitate în contrapartidă cu 754;

- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților datorate de entitățile afiliate în contrapartidă cu 758;
- dobânzile convenite aferente împrumuturilor acordate entităților afiliate în contrapartidă cu 766;
- diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută față de entitățile afiliate, la decontarea acestora în contrapartidă cu 765;
- diferențele favorabile aferente datoriilor față de entitățile afiliate, cu decontare în funcție de cursul unei valute, la decontarea acestora în contrapartidă cu 768;
- diferențele favorabile de curs valutar la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, din evaluarea șoldului în valută, aferent decontărilor față de entități afiliate în contrapartidă cu 765;
- diferențele favorabile aferente șoldului decontărilor față de entități afiliate, cu decontare în funcție de cursul unei valute, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar în contrapartidă cu 768.

În creditul contului 451 „Decontări între entitățile afiliate“ se înregistrează:

- sumele încasate de la alte entități afiliate în contrapartidă cu 512;
- valoarea imobilizărilor facturate de furnizori;
- entități afiliate sau a serviciilor prestate de terți pentru realizarea acestor imobilizări în contrapartidă cu 203, 205, 206, 208, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 231 și/sau 235;
- valoarea la preț de cumpărare sau standard (prestabilit) a materialelor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar etc. primite de la entități afiliate în contrapartidă cu 301, 302, 303, 308, 361, 368, 371, 381 și/sau 388;
- taxa pe valoarea adăugată aferentă furnizorilor în contrapartidă cu 4426;
- dobânzile datorate aferente împrumuturilor angajate în contrapartidă cu 666;
- încasarea dividendelor din participații în contrapartidă cu 512;
- valoarea debitelor scăzute din evidență în contrapartidă cu 654;

- diferențele nefavorabile aferente creanțelor în valută față de entitățile afiliate, cu ocazia decontării acestora în contrapartidă cu 665;
- diferențele nefavorabile aferente creanțelor față de entitățile afiliate, cu decontare în funcție de cursul unei valute, cu ocazia decontării acestora în contrapartidă cu 668;
- diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar în contrapartidă cu 665;
- diferențele nefavorabile aferente soldului decontărilor cu entitățile afiliate, cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar în contrapartidă cu 668.

Soldul debitor al contului reprezintă creanțele entității, iar soldul creditor, datoriile entității în relațiile cu entitățile afiliate

### **Contul 451 în bilanț**

Contul 451 este bifuncțional. În contabilitatea societății ASDE-CONT SRL au loc mișcări atât în debit, cât și în credit, reprezentând achiziții de la unitățile afiliate și livrări de mărfuri către unități afiliate.

Vom stabili dacă la transpunerea soldurilor în bilanț se va avea în vedere numai soldul final al contului 451 la 31.12.anul N sau vor fi separate soldurile debitoare reprezentând creanțe de soldurile creditoare reprezentând datorii.

Având în vedere că în formularul 30 contul 451 este defalcat în creanțe și datorii către unități afiliate vom stabili care sunt consecințele în cazul în care se trece în formularul 10 doar soldul efectiv.

Potrivit punctului 56 al O.M.F.P. nr. 1.802/2014, conform principiului necompensării, orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe baza documentelor justificative.

Pentru evidențierea corectă a datoriilor și creanțelor din contul 451 se vor contabiliza operațiunile în conturi analitice distincte, iar la preluarea soldurilor în situațiile financiare anuale se va avea în vedere soldul debitor al creanțelor și soldul creditor al datoriilor.

De asemenea, potrivit punctului 485 al O.M.F.P. nr. 1.802/2014, elementele de natură similară pot fi prezentate agregat, cu excepția cazului în care prezentarea separată este necesară pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor cu părțile afiliate asupra situațiilor financiare ale entității.

Sanctiunile aplicabile pentru încălcarea prevederilor Reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 sunt cele prevăzute de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 200 lei la 1.000 lei prezentarea de situații financiare care conțin date eronate sau necorelate, potrivit art. 41 și art. 42 din Legea contabilității.

**Exemplu: Acordarea împrumuturilor între două societăți afiliate:** Societatea-mamă ASDECONT SRL acordă filialei sale BIDECONT SRL un împrumut de 50.000 de lei, cu o durată de rambursare, potrivit contractului de împrumut încheiat între părți, de 1 an și o dobândă de 10% pe an, dobânda ce se plătește la finalul contractului, odată cu restituirea împrumutului.

**În contabilitatea societății-mamă ASDECONT SRL au loc următoarele operațiuni:**

Acordarea împrumutului către societatea BIDECONT SRL, în baza contractului de împrumut și a extrasului de cont se înregistrează utilizând următorul articol contabil:

4511	=	5121	50.000 lei
„Decontări între entitățile afiliate“		„Conturi la bănci în lei“	

Înregistrarea dobânzii se efectuează prin articolul contabil următor:

4518	=	766	5.000 lei
„Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate“		„Venituri din dobânzi“	

Încasarea dobânzii și a împrumutului se înregistrează utilizând următoarea formulă contabilă:

5121	=	%	<u>55.000 lei</u>
„Conturi la bănci în lei“		4518	5.000 lei
		„Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate“	
		4511	50.000 lei
		„Decontări între entitățile afiliate“	

**În contabilitatea societății BIDECONT SRL au loc următoarele operațiuni:**

Primirea împrumutului de la societatea ASDECONT SRL, în baza contractului de împrumut și a extrasului de cont se înregistrează utilizând următorul articol contabil:

5121	=	4511	50.000 lei
„Conturi la bănci în lei“		„Decontări între entitățile afiliate“	

Înregistrarea dobânzii se efectuează prin articolul contabil următor:

666	=	4518	5.000 lei
„Cheltuieli privind dobânzile“		„Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate“	

Plata dobânzii și a împrumutului se înregistrează utilizând următoarea formulă contabilă:

%	=	5121	<u>55.000 lei</u>
		„Conturi la bănci în lei“	
4518			5.000 lei
		„Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate“	
4511			50.000 lei
		„Decontări între entitățile afiliate“	

### **Exemplu: Achitare furnizori în contul unei societăți afiliate**

SC BIDECONT SRL este o societate cu capital integral românesc, care are conturile bancare blocate și nu își poate achita furnizorii, având în vedere prevederile Legii nr. 70/2015 prin care sunt interzise plățile în numerar mai mari de 5.000 lei. SC ASDECONT SRL este, de asemenea, o societate cu capital integral românesc.

Cele două societăți sunt societăți afiliate.

Ambele societăți sunt plătitoare de impozit pe profit și sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal. ASDECONT SRL achită în contul societății BIDECONT SRL, din contul său curent la bancă, o factură în valoare de 15.000 lei către furnizorul UTILAJE SRL.

Vom stabili care sunt implicațiile fiscale ale acestei operațiuni din punctul de vedere al impozitului pe profit și al taxei pe valoarea adăugată, precum și care este monografia contabilă. Operațiunea nu generează venituri sau cheltuieli și nu intră în sfera de aplicare a TVA, potrivit art. 286 din Codul fiscal.

Pentru recuperarea sumelor achitate în numele și în contul altei persoane se poate emite, în mod opțional, o factură de decontare. Aceasta

nu va fi un document fiscal și va fi atașată facturilor venite pe numele celeilalte societăți.

### Înregistrări contabile la societatea care plătește facturile, ASDE-CONT SRL:

Plata facturilor în contul BIDECONT SRL se înregistrează utilizând următorul articol contabil:

4511	=	5121	15.000 lei
„Decontări între entitățile afiliate“		„Conturi la bănci în lei“	

Decontarea facturilor, ulterior, se înregistrează utilizând articolul contabil:

5121	=	4511	15.000 lei
„Conturi la bănci în lei“		„Decontări între entitățile afiliate“	

**Notă:** Facturile sunt mai mari de 5.000 lei, pot fi achitate de către societatea BIDECONT SRL care are conturile blocate prin depunerea numerarului direct în contul creditorului/furnizorului, fără transfer bancar.

### Înregistrări la societatea care are conturile blocate, BIDECONT SRL:

Primirea facturii reprezentând un utilaj în valoare de 15.000 lei inclusiv TVA se înregistrează utilizând formula contabilă:

%	=	401	<u>15.000 lei</u>
		„Furnizori“	
2131			12.397 lei
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)“			
4426			2.603 lei
„TVA deductibilă“			

Stingerea obligației față de furnizorul UTILAJE SRL se înregistrează în baza facturii de decontare primite de la ASDECONT SRL:

401	=	4511	15.000 lei
„Furnizori“		„Decontări între entitățile afiliate“	

Decontarea facturilor, ulterior, către ASDECONT SRL se înregistrează utilizând articolul contabil:

4511	=	5311/5121	15.000 lei
„Decontări între entitățile afiliate“		„Casa în lei“/ „Conturi la bănci în lei“	

## **CAPITOLUL V**

### **Decontări cu terții**

#### **5.1. Plăți în contul altei societăți. Factura de decontare**

Plata unor sume în contul altei persoane nu este interzisă, situația fiind prezentată ca posibilă la art. 286 alin. (4) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, în baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării nu se cuprind sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, inclusiv atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing financiar sau operațional și refacturează locatarului costul exact al asigurării, precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane.

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în sensul art. 286 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane impozabile reprezintă sumele achitate de o persoană impozabilă pentru facturi emise de diverși furnizori/prestatori pe numele altei persoane și care apoi sunt recuperate de cel care le achită de la beneficiar. Persoana care achită sume în numele și în contul altei persoane nu primește facturi pe numele său și nici nu emite facturi pe numele său.

Pentru recuperarea sumelor achitate în numele și în contul altei persoane se poate emite, în mod opțional, o factură de decontare de către persoana impozabilă care a achitat respectivele facturi. În situația în care părțile convin să își deconteze sumele achitate pe baza facturii de decontare, taxa nu se menționează distinct, fiind inclusă în totalul sumei de recuperat.

Factura de decontare se transmite beneficiarului însoțită de factura achitată în numele său. Persoana care a achitat facturile în numele altei persoane nu exercită dreptul de deducere pentru sumele achitate, nu colectează taxa pe baza facturii de decontare și nu înregistrează aceste sume în conturile de cheltuieli, respectiv de venituri. Beneficiarul ale cărui facturi au fost achitate de altă persoană își va deduce în condițiile legii taxa pe baza facturii care a fost emisă pe numele său de furnizori/prestatori, factura de decontare fiind doar un document care se anexează la factura achitată.

**Exemplu:** SC BIDECONT SRL este o societate cu capital integral românesc, care are conturile bancare blocate și nu își poate achita furnizorii, având în vedere prevederile Legii nr. 70/2015 prin care sunt interzise plățile în numerar mai mari de 5.000 lei.

SC ASDECONT SRL este, de asemenea, o societate cu capital integral românesc.

Ambele societăți sunt plătitoare de impozit pe profit și sunt înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal. Nu sunt societăți afiliate, însă au relații contractuale vechi.

ASDECONT SRL achită în contul societății BIDECONT SRL, din contul său curent la bancă, o factură în valoare de 15.000 lei către furnizorul UTILAJE SRL.

Vom stabili care sunt implicațiile fiscale ale acestei operațiuni din punctul de vedere al impozitului pe profit și al taxei pe valoarea adăugată, precum și care este monografia contabilă.

Operațiunea nu generează venituri sau cheltuieli și nu intră în sfera de aplicare a TVA, potrivit art. 286 din Codul fiscal. Deci nu există implicații fiscale.

Pentru recuperarea sumelor achitate în numele și în contul altei persoane se poate emite, în mod opțional, o factură de decontare. Aceasta nu va fi un document fiscal și va fi atașată facturilor emise pe numele celeilalte societăți.

### Înregistrări contabile la societatea care plătește facturile, ASDE-CONT SRL:

Plata facturilor în contul BIDECONT SRL se înregistrează utilizând următorul articol contabil:

461	=	5121	15.000 lei
„Debitori diverși“		„Conturi la bănci în lei“	

Decontarea facturilor, ulterior, se înregistrează utilizând articolul contabil:

5121	=	461	15.000 lei
„Conturi la bănci în lei“		„Debitori diverși“	

**Notă:** Facturile sunt mai mari de 5.000 lei, pot fi achitate de către societatea BIDECONT SRL care are conturile blocate prin depunerea numerarului direct în contul creditorului/furnizorului, fără transfer bancar.

### Înregistrări la societatea care are conturile blocate, BIDECONT SRL:

Primirea facturii reprezentând un utilaj în valoare de 15.000 lei inclusiv TVA se înregistrează utilizând formula contabilă:

%	=	401	<u>15.000 lei</u>
		„Furnizori“	
2131			12.397 lei
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)“			
4426			2.603 lei
„TVA deductibilă“			

Stingerea obligației față de furnizorul UTILAJE SRL se înregistrează în baza facturii de decontare primite de la ASDECONT SRL:

401	=	462	15.000 lei
„Furnizori“		„Creditori diverși“	

Decontarea facturilor, ulterior, către ASDECONT SRL se înregistrează utilizând articolul contabil:

462	=	5311/5121	15.000 lei
„Creditori diverși“		„Casa în lei“/„Conturi la bănci în lei“	

## 5.2. Refacturarea cheltuielilor

### 5.2.1. Refacturare utilități între societăți plătitoare de TVA

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, punctul 432, sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători.

Refacturarea cheltuielilor este reglementată prin Normele de aplicare a art. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și servicii efectuate în interiorul țării din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la pct. 30 alin. (5) unde se menționează că se consideră că are loc o refacturare de cheltuieli atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- persoana impozabilă urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane;
- persoana impozabilă nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

Astfel, la refacturare, locatorul aplică structura de comisionar, caz în care primesc facturi emise pe numele său și emite facturi pe numele chiriașilor. În această calitate, locatorul își poate exercita dreptul de deducere deoarece, prin refacturare, realizează operațiuni taxabile. Astfel, la refacturare, prin aplicarea structurii de comisionar, exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către locator, fiind aplicabil regimul fiscal al operațiunilor refacturate în ceea ce privește locul prestării, cotele și scutirile prestării refacturate.

Aceste aspecte sunt reglementate la alin. (6) din Normele de aplicare a art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Astfel, în măsura în care persoana impozabilă poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, fiind îndeplinite condițiile menționate mai sus, nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează.

În cazul structurii de comisionar, persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, se consideră că, la aplicarea structurii de comisionar, exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate.

Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii de refacturate, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile livrării/prestării refacturate.

În concluzie, dacă locatorul primește de la furnizorul de apă o factură cu cota de 9%, locatorul aplică aceeași cotă de 9% pentru factura emisă pe numele chiriașului său.