



Circulara contabilului român



an 3 / nr. 39,
decembrie 2016

Soluții eficiente pentru cele mai presante probleme fiscal-contabile

EDITORIAL

Vin Sărbătorile, vin!



Situații anuale finalizate ✓
CADOURI ✓
Invitații masa de Crăciun ✓
Rezervare Revelion ✓
...

Printre atâtea liste de finalizat, să nu uităm să bifăm ceea ce contează cu adevărat pentru noi: vizitarea bunicilor pe care nu am avut timp să îi vedem în 2016, acea faptă bună pe care ne-am propus de atâtea ori să o facem, destăinuirea față de un bun și vechi prieten.

Să ne promitem că vom pași în noul an cu sufletul împăcat!

Sărbători fericite alături de cei dragi, multă sănătate, zăpadă cât se poate, spor în toate și mese cumpătate!

David Trușcă
Redactor-șef

Inventarierea patrimoniului. Înregistrarea rezultatului inventarierii

O societate comercială a efectuat inventarierea patrimoniului pentru anul 2015 la data de 31.08.2015. În anul 2016 poate efectua inventarierea patrimoniului la data de 31.12.2016 (a fost depășit termenul de un an de zile de la ultima inventariere)?

În conformitate cu dispozițiile art. 2 alin. (1) din Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.861/2009, 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:

continuare pe pagina 2

DIN SUMAR:

- 2 • Tichete cadou acordate salariaților cu ocazia Crăciunului. Tratat fiscal și contabil
- 3 • Deductibilitatea cheltuielilor pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajaților
- 4 • Condiții de acordare a tichetelor de masă. Tratat fiscal
- 7 • Documentele necesare justificării scutirii TVA
- 8 • Închirierea și subînchirierea unui spațiu. Facturarea directă către subchiriaș
- 8 • Vouchere cu scop unic sau cu scop multiplu. Implicații fiscale
- 10 • Cumpărare teren și construcție în regim de taxare inversă. Înregistrări contabile

continuare din pagina 1

- 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.

Inventarierea anuală se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități. De exemplu, companiile cu activitate complexă pot face inventarierea și înaintea datei de încheiere a exercițiului financiar, cu condiția asigurării valorificării și cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare anuale întocmite pentru exercițiul financiar respectiv.

De asemenea, entitățile care au stabilit exercițiul financiar diferit de anul calendaristic, organizează și efectuează inventarierea anuală astfel încât rezultatele acesteia să fie cuprinse în situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar stabilit.

Graficul de desfășurare al inventarierii patrimoniului se aprobă de către administratorul societății și de către președintele comisiei de inventariere.

Astfel, în cazul în care exercițiul financiar este anul calendaristic, puteți efectua inventarierea patrimoniului la data de 31.12.2016.

Durata efectivă a inventarierii rămâne la latitudinea conducerii societății, în funcție de mărimea elementelor de inventariat.

Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal.

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului, ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității.

Tichete cadou acordate salariaților cu ocazia Crăciunului. Tratament fiscal și contabil

O microîntreprindere (impozit venit de 2%) are 3 salariați – 1 salariat normă întreagă (salariu brut 1.500 lei) și 2 salariați cu timp parțial (un salariat 3.000 lei/lună brut, un salariat 350 lei/lună brut). Prin decizia administratorului s-a stabilit ca pentru Crăciun fiecare salariat să primească tichete cadou în valoare de 2.000 lei/salariat. Totalul salariilor brute acordate pe anul 2016 (inclusiv decembrie 2016) este de 48.500 lei (rulaj cont 641).

Care este tratamentul fiscal, contabil și ce rețineri se impun pentru aceste tichete? Se ține cont de cota de 5% din valoarea salariilor pentru personal? Este suficient ca aceste prime să se acorde în baza deciziei administratorului?

Potrivit art. 76 alin. (4) lit. a) teza a doua din Codul fiscal, sunt considerate venituri neimpozabile cadourile, inclusiv tichetele cadou, oferite de angajatori salari-

ților, cât și cele oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, în măsura în care valoarea acestora pentru fiecare persoană în parte nu depășește 150 lei.

Partea care depășește această limită reprezintă avantaj salarial impozabil conform art. 76 alin. (2) lit. s) și alin. (3) lit. h) din Codul fiscal și pct. 12 alin. (11) din Normele metodologice de aplicare.

Ca atare, dacă se acordă salariaților tichete cadou cu ocazia Crăciunului în valoare de 2.000 lei/salariat, numai suma de 150 lei/salariat reprezintă venit neimpozabil, diferența de 1.850 lei fiind supusă impozitului pe veniturile din salarii. Același tratament se aplică și contribuțiilor sociale obligatorii, după cum se prevede la art. 142 lit. b), art. 157 alin. (2), art. 187 alin. (2),

participării la cursuri sau la stagii de formare profesională ce presupune scoaterea integrală din activitate, indemnizații prevăzute în contractul de muncă, acestea se vor impozita în totalitate, fiind supuse impozitului pe salarii potrivit pct. 12 alin. (1) lit. k) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal.

În schimb, potrivit art. 76 alin. (4) lit. p) din Codul fiscal, toate cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajaților, pregătire legată de activitatea desfășurată de persoanele respective pentru angajator, nu se vor concretiza în avantaje la nivelul salariilor, fiind considerate venituri neimpozabile. Sfera de cuprindere a avantajelor este reglementată de Codul fiscal în cadrul art. 76 alin. (3) din

Codul fiscal care exclude din categoria avantajelor impozabile veniturile neimpozabile prevăzute la alin. (4) al aceluiași articol.

La nivelul societății, cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajaților se vor înscrie regulilor de deductibilitate stabilite de art. 25 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 14 din Normele metodologice pentru aplicarea acestui articol, indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul persoanei fizice. În acest sens, cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit Titlului IV sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor deductibile limitat și nedeductibile, reglementate la alin. (3) și (4) ale art. 25 din Codul fiscal.

Condiții de acordare a tichetelor de masă. Tratat fiscal

O societate acordă tichete de masă și salariilor care nu au funcția de bază la unitatea respectivă. Cum ar trebui interpretată legea în acest caz?

Alocația individuală de hrană acordată sub forma tichetelor de masă poate fi acordată de către angajatori, precum societăți, regii autonome și din sectorul bugetar, unități cooperatiste și alte persoane juridice sau fizice care încadrează personal, doar salariiților încadrați prin încheierea unui contract individual de muncă. Angajatorul are libertatea de a decide dacă acordă tichete de masă și sub ce formă – în format electronic sunt bonuri de valoare pe suport electronic, în urma consultării cu salariații, prin organizațiile sindicale legal constituite sau prin reprezentanții salariiților, după caz. **Salariații pot așadar primi o alocație individuală de hrană, acordată sub forma tichetelor de masă, suportată integral pe costuri de angajator.**

Singura restricție referitoare la tipul contractului individual de muncă încheiat vizează cazurile de cumul de funcții, acordarea tichetelor de masă făcându-se, așa cum se prevede și la art. 35 din Normele de aplicare a Legii nr. 142/1998, aprobate prin H.G. nr. 23/2015, doar de către angajatorii unde salariații în cauză își au funcția de bază, potrivit legii. Potrivit art. 7 din Codul fiscal, activitatea dependentă la funcția de bază reprezintă orice activitate desfășurată în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, declarată angajatorului ca funcție de bază de către angajat. În cazul în care activitatea se desfășoară pentru mai mulți angajatori, angajatul este obligat să declare numai

angajatorului ales că locul respectiv este locul unde exercită funcția pe care o consideră de bază.

Neputând interveni în mecanismul de atribuire a tichetelor de masă, Codul fiscal are rolul doar de a stabili tratamentul fiscal aplicat acestor beneficii acordate salariiților în condițiile legale. Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 227/2015 și Normele metodologice de aplicare a acestuia, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, nu pot introduce noi criterii în raport cu modul de acordare a tichetelor de masă, acesta fiind reglementat de Legea nr. 142/1998 și H.G. nr. 23/2015.

În acest sens, la nivelul salariatului, Codul fiscal consideră tichetele de masă venituri supuse impozitului pe salarii conform art. 76 alin. (3) lit. h), însă le scoate din sfera veniturilor supuse contribuțiilor sociale obligatorii în măsura în care sunt acordate potrivit Legii nr. 142/1998. Temeiul îl reprezintă art. 142 lit. r), art. 146 alin. (6), art. 157 alin. (2), art. 158, art. 187 alin. (2), art. 188, art. 195 alin. (2), art. 204 alin. (2), art. 212 alin. (2) din Codul fiscal.

Într-o abordare limitată strict fiscală, tichetele de masă ce ar fi acordate în alte condiții decât cadrul legal stabilit prin Legea nr. 142/1998 ar primi un tratament fiscal care ar sancționa atât salariatul, cât și angajatorul. În acest caz, deductibilitatea la calculul impozitului pe profit vizează, conform art. 25 alin. (2) și art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, doar cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii, iar considerarea drept venituri din salarii

– entitățile vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere ori serii, după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

În ceea ce privește factura, potrivit punctului 26 din Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, toate operațiunile privind factura (întocmire, utilizare, arhivare, corectare, reconstituire) se efectuează conform prevederilor Codului fiscal și ale Normelor metodologice de aplicare a acestuia.

Conform art. 319 alin. (20) lit. a) din Codul fiscal, factura cuprinde în mod obligatoriu numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic.

În concluzie, numerotarea documentelor este obligatorie, iar baza legală o constituie Normele generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile și Codul fiscal (Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare).

Prestări servicii. Facturare

O societate din România, plătitoare de TVA și impozit pe profit, efectuează servicii, în perioada de garanție, la utilaje localizate la clienții săi din România. Service-ul este făcut de tehnicienii societății.

Societatea își recuperează banii de la fabrici, societăți din Germania și Elveția, facturând aceste garanții. Factura trebuie întocmită cu sau fără TVA?

Locul prestării serviciilor se stabilește conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal. 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.

Serviciile se prestează ca servicii către societăți din afara țării, locul prestării fiind în Germania sau în Elveția, deci este o prestare intracomunitară de servicii sau un export de servicii.

Pentru prestările de servicii intracomunitare (către fabrica din Germania) se va factura fără TVA. Anterior prestării serviciilor intracomunitare, societatea trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316

sau 317 din Codul fiscal și în Registrul Operatorilor Intracomunitari, obligație prevăzută la art. 329 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal. Operațiunea se declară în 390.

Potrivit punctului 15 alin. (7) din Normele metodologice ale Codului fiscal, serviciile prevăzute la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de prestatori stabiliți în România către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți în afara Uniunii Europene, urmează aceleași reguli ca și serviciile intracomunitare în ceea ce privește determinarea locului prestării și celelalte obligații impuse de prezentul titlu, dar nu implică obligații referitoare la declararea în declarația recapitulativă, conform prevederilor art. 325 din Codul fiscal, indiferent dacă sunt taxabile sau dacă beneficiază de scutire de taxă. De asemenea, nu implică nici obligații referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA specifice serviciilor intracomunitare prevăzute la art. 316 și 317 din Codul fiscal.

Prin urmare, pentru exportul de servicii (către fabrica din Elveția), se va factura tot fără TVA, însă nu mai există obligația înregistrării în ROI. Operațiunea nu se declară în 390.

Microîntreprindere. Impozit pe profit

O microîntreprindere cu TVA lunar depășește în octombrie 2016 total venituri de 100.000 euro la cursul euro de la 31.12.2015 (= 4.5245 lei). Care e procedura contabilă și fiscală pentru trecerea corectă la impozit pe profit de 16%?

Microîntreprinderea realizează venituri mai mari de 100.000 euro, prin urmare aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit valoarea

de 452.450 lei. Din punct de vedere declarativ, potrivit art. 55 alin. (1) din Codul fiscal, microîntreprinderile care depășesc în cursul anului plafonul de 100.000 euro comunică organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

Termenul prevăzut de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală la art. 88 alin. (1) este de

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.” În exemplul prezentat nu sunt întrunite cele două condiții obligatorii de la art. 1 enunțat mai sus pentru declarare în Declarația 394.

În concluzie, operațiunea prezentată nu se declară în Declarația informativă 394 privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA.

Închirierea și subînchirierea unui spațiu. Facturarea directă către subchiriaș

Un chiriaș dorește rezilierea contractului de închiriere pentru spațiul închiriat și preluarea acestui spațiu de către o altă firmă din același grup de firme având ca acționar compania care dorește rezilierea contractului. Motivele care stau la baza cererii chiriașului sunt:

- respectarea normelor legale privitoare la dosarul prețurilor de transfer;
- facturarea directă a chiriei, a cheltuielilor operaționale și a utilităților pe noua firmă.

Proprietarul este de acord ca facturarea să se facă direct către noua firmă în baza încheierii unui act adițional între cele trei părți la contractul de închiriere, dar noua firmă să aibă calitatea de subchiriaș, și nu de chiriaș. Este corect din punct de vedere contabil? Care sunt implicațiile fiscale pentru proprietar?

Din punct de vedere juridic nu se poate vorbi de o subînchiriere în baza aceluiași contract încheiat direct între cele trei părți: proprietar (locatar), chiriaș (locatar) și subchiriaș (sublocatar). Conform art. 1805 din Codul civil, chiriașul (locatarul) poate să încheie o sublocațiune, totală sau parțială, ori chiar să cedeze locațiunea, în tot sau în

parte, unei alte persoane, dacă această facultate nu i-a fost interzisă în mod expres. Ca atare, cel mai probabil, actul adițional la care se face referire este un act adițional prin care proprietarul își dă acordul expres pentru subînchirierea spațiului.

Noua firmă care dorește să preia spațiul fie încheie un contract de închiriere cu proprietarul (contractul inițial fiind cedat), fie încheie un contract de subînchiriere cu prima firmă din grup. În primul caz, facturarea se face direct pe relația firma proprietară – noua firmă chiriașă, în cel de-al doilea caz, firma proprietară facturează primei firme din grup – chiriașă, iar aceasta refacturează către noua firmă subchiriașă, prin aplicarea structurii de comisionar conform pct. 31 alin. (4)-(5) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal.

Pentru firma proprietară nu există implicații fiscale, inclusiv în situația în care ar factura chiria, cheltuielile operaționale și utilitățile direct către firma subchiriașă. De asemenea, nu există nici implicații contabile, sumele facturate înregistrându-se la venituri, indiferent către care firmă (chiriașă, subchiriașă) se realizează facturarea.

Vouchere cu scop unic sau cu scop multiplu. Implicații fiscale

O companie organizează un concurs pentru un client. Premiile oferite sunt vouchere de o valoare fixă stabilită de la o parfumerie. Campania se desfășoară pe o perioadă de 1 an de zile și aceste vouchere sunt oferite și se consumă pe această perioadă. Trebuie să se achite întreaga valoare a voucherelor de la început. Furnizorul acestor premii susține că se pot înregistra în contabilitate aceste vouchere doar pe baza contractului sau se emite factura fiscală de avans (pentru care este obligat să colecteze TVA).

Pe măsură ce se consumă aceste vouchere, furnizorul emite factura de stornare inclusiv a TVA și repune

valoarea fără TVA. Există două tipuri de vouchere – unul cu multiscop și unul cu scop unic, dar în cazul voucherelor cu scop unic există regula de colectare TVA pentru factura de avans. Cum este corect să se înregistreze și ce documente sunt necesare pentru aceste operațiuni din punct de vedere legal?

Voucherele sunt reglementate în mod expres doar prin legislația fiscală referitoare la taxa pe valoarea adăugată; de exemplu, la pct. 25 din Normele de aplicare a art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”, după cum urmează:

- alin. (5): „Sumele încasate pentru vânzarea unui

Se va înregistra în contabilitate în fiecare an:

6811	=	281	167 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea immobilizărilor”		„Amortizări privind immobilizările corporale”	

În Registrul de evidență fiscală se va trece la cheltuieli deductibile cu amortizarea 250 de lei în primii ani, iar în anii 5 și 6 cheltuieli nedeductibile de 167 lei/an.

În D101 anii 1-4 situația se reflectă astfel:

- la rândul 14: amortizarea fiscală de 250 lei/an
- la rândul 31: amortizarea contabilă de 167 lei/an

În D101 anii 5-6 situația se reflectă astfel:

- la rândul 14: nimic
- la rândul 31: 167 lei cheltuielă nedeductibilă

(La rândul 31 se trec cheltuielile care se deduc din punct de vedere fiscal, iar la rândul 14 se trec cheltuielile nedeductibile.)

Ca o alternativă:

- Dat fiind că bunul are o valoare mai mică decât valoarea pentru mijloacele fixe se poate deduce fiscal în momentul punerii în funcțiune întreaga sa valoare (rândul 31 în D101) urmând ca în anii următori să se înregistreze amortizarea contabilă, dar să nu se deducă (rândul 14).

„31.

În aplicarea art. 28 alin. (21) din Codul fiscal, opțiunea se efectuează la data intrării immobilizării corporale în patrimoniul contribuabilului și determină efecte din punctul de vedere al calculului rezultatului fiscal, în funcție de abordarea pentru care s-a optat, fie la data punerii în funcțiune prin deducerea întregii valori fiscale de la data intrării în patrimoniu, fie începând cu luna următoare celei în care immobilizarea corporală este pusă în funcțiune, prin efectuarea de deduceri de amortizare fiscală, potrivit dispozițiilor art. 28 din Codul fiscal.”

Cumpărare teren și construcție în regim de taxare inversă. Înregistrări contabile

S-a achiziționat o clădire veche și un teren în regim de taxare inversă (ambele firme sunt plătitoare de TVA). Care este modalitatea de înregistrare în contabilitate a immobilizării corporale dacă pe factură este specificată o singură poziție (clădire + teren)?

Furnizorul are obligația să prezinte copie după notificarea depusă la finanțe pentru vânzarea în regim de taxare?

Trebuie verificat contractul/raportul de evaluare și împărțite terenul și construcția după suprafața/numărul cadastral, dacă din factură nu reiese care este valoarea terenului și a clădirii.

Din punctul de vedere al Taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor de la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, sunt scutite de taxă:

„Art. 292 alin. (2) lit. f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri.

Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, de părți de construcții noi sau de terenuri construite. În sensul prezentului articol se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;
2. construcție înseamnă orice structură fixată în sau pe pământ;

3. livrarea unei construcții noi sau a unei părți din aceasta înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a construcției sau a unei părți a acesteia, după caz, în urma transformării;

4. o construcție nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, dacă costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea construcției sau a părții din construcție, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării, respectiv valoarea înregistrată în contabilitate în cazul persoanelor impozabile care au obligativitatea de a conduce evidența contabilă și care nu aplică metoda de evaluare bazată pe cost în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară sau valoarea stabilită printr-un raport de expertiză/evaluare, în cazul altor persoane impozabile. În cazul în care se înstrăinează doar o parte din construcție, iar valoarea acesteia și a îmbunătățirilor aferente nu pot fi determinate pe baza datelor din contabilitate, acestea vor fi determinate în baza unui raport de expertiză/evaluare.”

În Normele metodologice date în aplicarea art. 292 alin. (2) din Codul fiscal avem următoarele prevederi la pct. 55 alin. (1), (4)-(6):

„55. (1) În aplicarea art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul