

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 27, Ianuarie 2018

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Noutățile legislative ale anului 2018. Recomandări,
atenționări și cazuri practice



MONOGRAFII CONTABILE

- Mijloc fix achiziționat în rate. Amortizare. Înregistrarea în contabilitate
- Produse refacturate. Monografie contabilă acordare discount
- Start-up Nation. Monografie contabilă și aspecte fiscale

CAZURI PRACTICE

- Mod de calcul pro rată 2017. Raportare prin decont.
Pro rată provizorie 2018
- Acordare rabaturi în diverse procente. Tratament fiscal
- Demolare construcție reevaluată și neamortizată integral.
Tratament contabil
- Facturare servicii de cazare la hotel. Regim TVA

Mijloc fix achiziționat în rate. Amortizare. Înregistrarea în contabilitate

MONOGRAFIE CONTABILĂ

Se achiziționează un mijloc fix în valoare de 300.000 lei + TVA. Se achită o valoare de 150.000 lei + TVA în avans, iar restul sumei urmând a se eșalona în 48 de rate egale. Bunul trece în proprietatea cumpărătorului în momentul achitării integrale, la finalul celor 48 de rate.

Regăsiți mai jos:

- > cum se înregistrează în contabilitate bunul;
- > cum se calculează amortizarea, având în vedere că bunul intră în proprietatea cumpărătorului după 4 ani, iar durata de amortizare a bunului este cuprinsă între 8 și 12 ani?

Mijlocul fix cumpărat în rate a fost deja predat de către vânzător și a fost recepționat în vederea utilizării lui, urmând să se plătească eșalonat contravaloarea acestuia în 48 de rate.

Mijlocul fix predat de vânzător către cumpărător, indiferent de modalitatea de plată a contravalorii acestuia, trebuie înregistrat în patrimoniul vânzătorului la data primirii acestuia în gestiune.

Luând în considerare fondul economic al operațiunii, în sensul că acest mijloc fix a fost recepționat și este utilizat în activitatea economică a societății, în acest caz se aplică principiul prevalenței economice asupra juridicului: mijlocul fix recepționat trebuie înregistrat în contabilitate și calculată amortizarea aferentă, chiar dacă, din punct de vedere juridic, bunul trece în proprietatea societății după plata ultimei rate.

Cele 48 de rate reprezintă, de fapt, o eșalonare a plății mijlocului fix achiziționat.

Acest aspect se regăsește reglementat și la **alin. (6) al art. 281 din Codul fiscal**:

„ART. 281 – Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii
(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului”.

✓ Monografie contabilă:

● La data primirii și recepționării mijlocului fix:

%	=	404
21xx		„Furnizori de imobilizări”
„Imobilizări corporale”		
4426		
„TVA deductibilă”		

- Începând cu luna următoare punerii în funcțiune se înregistrează lunar amortizarea pe durata de amortizare:

681x	=	281x
„Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

- Plata lunară a ratelor conform contractului:

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

Produse refacturate. Monografie contabilă acordare discount

O societate a achiziționat de la un furnizor produse pe care le-a refacturat către un client pentru a putea beneficia de discount. Furnizorul a emis factura către societate și aceasta a făcut plata prin bancă. Societatea a emis la rândul său factura către client – refacturare produse cu aceeași valoare. Clientul a plătit factura prin bancă din contul său către societate.

➤ Înregistrarea facturii furnizorului:
Valoarea facturii cu TVA = 7.913,49 lei
TVA = 1.503,56 lei
Valoare totală = 9.417,05 lei

➤ Înregistrarea facturii eliberate de societate către client:
Refacturare produse:
Valoare fără TVA = 7.913,49 lei
TVA = 1.503,56 lei
Valoare totală = 9.417,05 lei

Societatea acționează ca un cumpărător-revânzător.

Conform Normelor metodologice de aplicare a art. 270 din Codul fiscal:

„(3) În sensul art. 270 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care nu deține proprietatea bunurilor dar primește facturi pe numele său de la furnizor și emite facturi pe numele său către client, pentru respectivele bunuri se consideră că acționează în nume propriu. Persoana respectivă este considerată, din punctul de vedere al taxei, cumpărător și revânzător al bunurilor. Indiferent de natura contractului încheiat de părți, dacă o persoană impozabilă primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt o transformă în cumpărător revânzător, din punctul de vedere al taxei.”

Acest lucru înseamnă că societatea deduce și colectează TVA.

Dacă va înregistra venituri și cheltuieli sau va înregistra valoarea fără TVA prin contul 461 – depinde de prevederile contractuale.

Dacă societatea prestează, de exemplu, servicii unui client și, pentru prestarea acestora, achiziționează piese de schimb în numele clientului și i le revinde la costul de achiziție, veniturile societății provenind din manoperă, atunci putem vorbi despre refacturare, caz în care se înregistrează:

%	=	401	9.417,05 lei
461		„Furnizori”	7.913,49 lei
„Debitori diverși”			
4426			1.503,56 lei
„TVA deductibilă”			

401	=	5121	9.417,05 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

4111	=	%	9.417,05 lei
„Clienți”		461	7.913,49 lei
		„Debitori diverși”	
		4427	1.503,56 lei
		„TVA colectată”	

5121	=	4111	9.417,05 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

- Dacă societatea achiziționează marfa și o revinde, atunci nu putem vorbi despre refacturare și se înregistrează:

%	=	401	9.417,05 lei
371		„Furnizori”	7.913,49 lei
„Mărfuri”			
4426			1.503,56 lei
„TVA deductibilă”			

607	=	371	7.913,49 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

401	=	5121	9.417,05 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

4111	=	%	9.417,05 lei
„Clienți”		707	7.913,49 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	1.503,56 lei
		„TVA colectată”	

5121	=	4111	9.417,05 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

În acest caz, dacă societatea nu se încadrează la activitățile cărora nu li se aplică O.G. nr. 99/2000 – reglementate la **art. 3 alin. (3) al O.G. nr. 99** – se află în situația de a vinde produse în pierdere, ceea ce constituie o contravenție:

„Art. 17

Este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a)-c), e)-i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare.”

START-UP Nation. Monografie contabilă și aspecte fiscale

O societate comercială, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și neplătitoare de TVA are drept obiect de activitate prestarea de servicii de stomatologie. Aceasta a semnat un acord de finanțare pentru un ajutor de minimis în cadrul programului START-UP NATION. Totodată, a semnat și un contract cu o bancă comercială, partener în acest program, care îi va pune la dispoziție un credit-punte din care se plătesc facturile pentru achiziție și cheltuielile prevăzute în bugetul proiectului, urmând ca ajutorul de minimis să fie virat direct băncii creditoare, creditul-punte fiind astfel rambursat.

Regăsiți mai jos:

- care este monografia contabilă pentru înregistrarea operațiunilor derulate prin acordul de finanțare, ajutorul de minimis și creditul-punte.
- care sunt implicațiile fiscale.

Finanțarea în cadrul acestei scheme de minimis se face din fonduri de la bugetul de stat și fonduri europene.

Beneficiarul ajutorului de minimis trebuie să țină înregistrări contabile sistematice și precise referitoare la executarea contractului. Toate operațiunile referitoare la derularea acordului de finanțare trebuie să fie înregistrate distinct în contabilitatea ajutorului de minimis, în conturi analitice.

– Monografie contabilă:

● Recunoașterea creanței la semnarea acordului de finanțare este:

$$\begin{array}{ccc} 445 & = & 475 \\ \text{„Subvenții”} & & \text{„Subvenții pentru investiții”} \end{array}$$

și

$$\begin{array}{ccc} 445 & = & 472 \\ \text{„Subvenții”} & & \text{„Venituri înregistrate în avans”} \end{array}$$

● Finanțarea virată la venituri pe parcursul duratei de viață a imobilizărilor:

$$\begin{array}{ccc} 475 & = & 7584 \\ \text{„Subvenții”} & & \text{„Venituri din subvenții pentru investiții”} \end{array}$$

● Finanțarea virată la venituri pentru cheltuielile în avans:

$$\begin{array}{ccc} 472 & = & 741 \\ \text{„Venituri înregistrate în avans”} & & \text{„Venituri din subvenții de exploatare”} \end{array}$$

● Încasarea rambursării fondurilor:

$$\begin{array}{ccc} 5121 & = & 445 \\ \text{„Conturi la bănci în lei”} & & \text{„Subvenții”} \end{array}$$

În vederea derulării Programului Start-up Nation, aprobat ca schemă de minimis prin Ordinul ministrului pentru mediul de afaceri, comerț și antreprenoriat cu nr. 692/06.06.2017, Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenoriat a încheiat convenții de colaborare cu instituții de credit, în urma analizei ofertelor depuse, fiind selectate următoarele instituții de credit: Banca Transilvania, CEC Bank, Banca Comercială Română.

Perioada de finanțare maximă este de 18-24 luni, în funcție de bancă, dar nu mai târziu de data încasării finanțării din partea statului.

O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când:

- se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau
- este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Creditele bancare pe termen scurt se evidențiază cu ajutorul conturilor din clasa 5 Trezorerie – grupa 519 „Credite bancare pe termen scurt”; 5191 „Credite bancare pe termen scurt”.

● **Obținerea unui credit pe termen scurt:**

5121	=	5191
„Conturi la bănci în lei”		„Credite bancare pe termen scurt”

● **Înregistrarea dobânzii de plată la sfârșitul perioadei:**

666	=	5198
„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”

● **Plata dobânzii:**

5198	=	5121
„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”		„Conturi la bănci în lei”

Creditele bancare pe termen lung se evidențiază cu ajutorul conturilor din clasa 1 Conturi de capitaluri – grupa 162 „Credite bancare pe termen lung”; 1621. „Credite bancare pe termen lung (P)”.

● **Înregistrarea împrumutului:**

5121	=	1621
„Conturi la bănci în lei”		„Credite bancare pe termen lung”

● **Înregistrarea dobânzii:**

666	=	1682
„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”

● **Plata dobânzii:**

1682	=	5121
„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”		„Conturi la bănci în lei”

● Rambursarea creditului:

1621	=	5121	
„Credite bancare pe termen lung”		„Conturi la bănci în lei”	

După verificarea implementării proiectului, ajutorul de minimis virat direct băncii creditoare poate fi înregistrat 1621 = 445, creditul-punte fiind astfel rambursat.

Acordarea ajutoarelor de minimis în cadrul Programului se va face numai cu respectarea criteriilor privind ajutorul de minimis prevăzute de Regulamentul CE nr. 1.407/2013 privind aplicarea art. 107 și 108 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene ajutoarelor de minimis, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L352/24.12.2013.

Pot beneficia de prevederile Programului, societățile care nu au depășit plafonul de minimis de 200.000,00 euro pe durata a trei exerciții financiare consecutive pentru o întreprindere unică, așa cum este aceasta definită de Regulamentul UE nr. 1.407/2013.

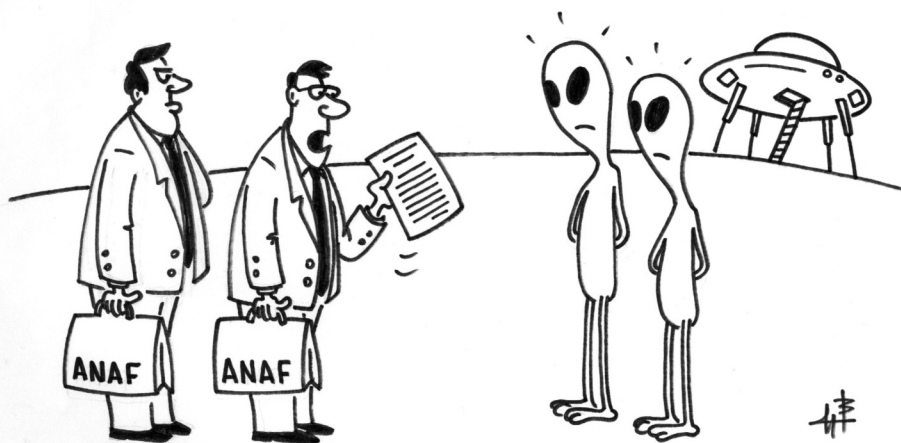
Beneficiarii sunt obligați să asigure în favoarea Oficiilor Teritoriale pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii și Cooperatie activele corporale achiziționate prin program împotriva tuturor riscurilor, pe o perioadă de 4 ani (anul de implementare + 3 ani de monitorizare) și să cesioneze toate drepturile pe care le vor dobândi în temeiul asigurării către OTIMMC.

Acordul de finanțare va fi reziliat și alocația financiară nerambursabilă acordată împreună cu dobânzile aferente vor fi recuperate în cazul în care obiectele/bunurile, fie ele mobile sau imobile, finanțate în cadrul acordului nu sunt folosite conform scopului destinat, precum și în cazul în care acestea sunt vândute, închiriate sau înstrăinate sub orice formă prevăzută de legislația în vigoare, oricând pe perioada de valabilitate a acordului de finanțare semnat de părți.

În vederea semnării acordului de finanțare au fost necesare certificatele de atestare fiscală privind îndeplinirea obligațiilor exigibile de plată a impozitelor, taxelor și datoriilor către bugetul general consolidat și bugetele locale.

În rest, față de aceste aspecte mai mult financiare, această finanțare nu generează aspecte fiscale, altele decât cele legate de funcționarea legală a oricărei societăți comerciale.

- Iar aici aveți formularul de înregistrare fiscală pentru impozitarea nerezidenților...



Mod de calcul pro rată 2017. Raportare prin decont. Pro rată provizorie 2018

ÎNTREBARE:

Societatea realizează în timpul anului venituri din servicii de formare profesională a adulților, scutite conform art. 292 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, alte venituri din servicii taxabile, venituri din chirii taxabile și venituri din chirii scutite. Cum se calculează pro rata definitivă pentru anul trecut? Care din veniturile de mai sus vor fi considerate scutite cu drept de deducere? Care venituri nu se vor lua în considerare la calculul pro ratei?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

În primul rând, trebuie să aveți în vedere că nicio operațiune nu se încadrează în categoria operațiunilor scutite cu drept de deducere. Astfel de operațiuni sunt cele reglementate prin **art. 294 alin. (1)** reprezentate de exporturi și prin **art. 294 alin. (2) lit. a) sau lit. d)** reprezentate de livrări intracomunitare de bunuri. Serviciile de formare profesională și închiriere bunuri imobile reprezintă operațiuni scutite fără drept de deducere, motiv pentru care se calculează pro rata, dacă în cursul anului s-a exercitat dreptul de deducere pentru suma TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii necesare realizării de operațiuni taxabile și scutite de TVA, fără drept de deducere.

În al doilea rând, trebuie să aveți în vedere că, pentru calcularea pro ratei, în prima etapă, se cumulează, separat:

- **baza de impozitare aferentă operațiunilor taxabile**, ipotetic 5.000 lei (de exemplu, chirii, pentru care s-a formulat opțiunea taxării, ipotetic 3.000 lei și alte operațiuni taxabile în sumă de 2.000 lei) a căror valoare s-a raportat în cursul anului, în perioada ianuarie – noiembrie 2017, prin decontul de TVA cod 300, la rândul 9 alocat pentru „Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 19%”. Dacă este cazul, se iau în considerare și sumele raportate la rândul de regularizări, respectiv rândul 16 alocat pentru „Regularizări taxă colectată”;
- **baza de impozitare aferentă operațiunilor scutite fără drept de deducere**, ipotetic 18.000 lei (de exemplu, servicii de formare profesională, ipotetic 12.000 lei și chirii pentru care s-a optat pentru taxare, ipotetic 6.000 lei), a căror valoare s-a raportat în cursul anului, în perioada ianuarie – noiembrie 2017, prin decontul de TVA cod 300, la rândul 15 alocat pentru „Livrări de bunuri și prestări de servicii scutite fără drept de deducere”.

Deci, la calcularea pro ratei se iau în considerare toate veniturile enumerate în întrebare deoarece sunt în sfera de aplicare a TVA.

Sumele respective reprezentând baza de impozitare a TVA trebuie să corespundă și cu rulajele creditoare ale conturilor de venituri din sfera de aplicare a TVA, aferente livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, taxabile și scutite de TVA fără drept de deducere.

În a doua etapă, se calculează pro rata. Regula generală prevede că pro-rata se aplică numai în cazul achizițiilor a căror destinație nu poate fi delimitată distinct, fie pentru operațiuni taxabile, fie pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, aspect reglementat prin **art. 300 alin. (5)**:

„Taxa aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se deduce pe bază de pro rată.

Prin excepție, în cazul achizițiilor destinate realizării de investiții, care se prevăd că vor fi utilizate atât pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, cât și pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, este permisă deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată pe parcursul procesului investițional, urmând ca taxa dedusă să fie ajustată în conformitate cu prevederile art. 305”.

Formula de calcul a pro ratei este reglementată la **alin. (6) al art. 300**:

„Pro rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

- suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător; și
- suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei”.

Prin **alin. (7)** al aceluiași articol sunt reglementate sumele care se exclud din calculul pro ratei:

„Se exclud din calculul pro ratei următoarele:

- valoarea oricărei livrări de bunuri de capital care au fost utilizate de persoana impozabilă în activitatea sa economică, cu excepția operațiunilor prevăzute la lit. c);
- valoarea oricăror livrări de bunuri sau prestări de servicii către sine efectuate de persoana impozabilă și prevăzute la art. 270 alin. (4) și la art. 271 alin. (4), precum și a transferului prevăzut la art. 270 alin. (10);
- valoarea operațiunilor prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), precum și a operațiunilor imobiliare, în măsura în care acestea sunt accesorii activității principale”.

În acest caz, având în vedere cifrele ipotetice prezentate, pro rata definitivă pentru anul 2017 este de 21,74%, calculată astfel:

$$Pr = 5.000 \text{ lei operațiuni taxabile} / 23.000 \text{ lei total operațiuni} \times 100 = 21,74\%.$$

Suma rezultată din calcul se rotunjește până la cifra unităților, fără a calcula la nivelul zecimalelor, aspect reglementat prin **art. 300 alin. (8)**:

„Pro rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv, inclusiv evenimentele prevăzute la art. 287. Pro rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 323, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (14), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro ratei definitive”. În acest caz, pro-rata de deducere este de 22%.

Acest procent se aplică asupra sumei TVA deductibile înregistrate în debitul contului 4426 și raportată în perioada ianuarie – decembrie 2017 prin decontul de TVA cod 300 la rândul 30 „SUB-TOTAL TAXĂ DEDUSĂ CONFORM ART. 297 ȘI ART. 298 SAU ART. 300 ȘI ART. 298 DIN CODUL FISCAL ȘI COMPENSAȚIE ÎN COTA FORFETARĂ. De exemplu, 5.700 lei TVA deductibilă, dedusă în perioada ianuarie – noiembrie 2017 $\times 22\% = 1.254$ lei.

În acest caz, nu poate fi dedusă suma de 4.461 lei reprezentând diferența dintre suma de 5.700 lei TVA deductibilă, dedusă în cursul anului și suma TVA de 1.254 lei care poate fi dedusă.

Suma TVA care nu poate fi dedusă se înregistrează prin formula contabilă $635/6588 = 4426$ pentru suma de 4.461 lei. Suma de 4.446 lei, aferentă unei baze de impozitare în sumă de 23.479 lei, se raportează prin decontul de TVA cod 300 aferent lunii decembrie 2017, la rândul 32 „Regularizări taxă dedusă”, cu semnul minus.