

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE[®]

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, economist Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – MAI 2019

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- **Exigibilitatea și cotele de TVA. Modificările Normelor metodologice la Codul fiscal aduse de H.G. nr. 213/2019** 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFII CONTABILE

- **Construcție bloc de locuințe. Tratament contabil** 12
economist Olga CREVELESCU
- **Construcții civile. Monografie contabilă** 19
economist Olga CREVELESCU

✓ CAZURI PRACTICE

- **Cooperativă agricolă. Scutire de la plata impozitului pe profit** 26
- **Vânzare clădire reevaluată. Implicații fiscale și contabile** 27
- **Transportul salariaților. Salariat agent comercial** 29
- **Operațiuni triunghiulare. Declarații** 30
- **Dosarul prețurilor de transfer pentru contribuabili mijlocii. Calculul pragului de semnificație** 33
- **Dezvoltator imobiliar. Înregistrare cheltuieli ulterioare** 34
- **Vânzare spațiu comercial. Regim TVA** 35
- **Cesiune avans pentru achiziție bun imobil. Tratament contabil și fiscal** 36
- **PFA neplătitor de TVA. Achiziții autoturisme second-hand din UE. Regim TVA** 39



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

Preț abonament pentru 12 ediții: 696,15 lei

e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Georgiana Stoica

Tehnoredactare: Dana Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel./Fax: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Mariana Nețoiu

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Exigibilitatea și cotele de TVA.

Modificările Normelor metodologice la Codul fiscal aduse de H.G. nr. 213/2019

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

După cum probabil ați constatat în practica fiscală, numeroase discuții și controverse se nasc în legătură cu procentul de TVA care trebuie aplicat asupra bazei de impozitare rezultate din vânzări de bunuri sau prestări de servicii, astfel încât societatea să respecte legislația fiscală și în același timp să colecteze și să plătească la bugetul de stat strict taxa care rezultă din aplicarea cotei corecte de TVA.

Potrivit Codului fiscal, cota de TVA aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator al taxei, acest fapt generator intervenind, de regulă, la data livrării produselor sau prestării serviciilor.

Ce reprezintă faptul generator și exigibilitatea TVA

Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată (data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului).

De regulă, regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator.

Cazurile pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei, și nu la data faptului generator:

- la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
- la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;
- la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Pentru bunurile transmise în vederea testării sau verificării conformității, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.

Pentru stocurile la dispoziția clientului se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul retrage bunurile din stoc în vederea utilizării, în principal pentru activitatea de producție.

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.

Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Prin excepție, exigibilitatea taxei intervine:

- a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
- b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator;
- c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.

Prin excepție de la prevederile de mai sus, exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens (persoane care aplică sistemul TVA la încasare).

Cum se determină corect regimul de impozitare

Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, trebuie stabilite:

- natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;
- în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul sau, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan și în Cauza C-463/16 Stadion Amsterdam CV.

Aceasta reprezintă una dintre modificările aduse Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, prin Hotărârea Guvernului nr. 213/2019 pentru modificarea și completarea titlului VII „Taxa pe valoarea adăugată” din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, act normativ în vigoare începând cu 12 aprilie 2019.

- ▲ În cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică.

În cazul persoanelor impozabile scoase din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, potrivit art. 316 alin. (11) lit. g) din Codul fiscal, în vederea aplicării regimului special de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, care, înainte de scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA au emis facturi sau au încasat

avansuri, pentru contravaloarea parțială a livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii taxabile, al căror fapt generator de taxă intervine după scoaterea din evidență, se procedează la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri/prestării de servicii.

În acest sens, furnizorul/prestatorul neînregistrat în scopuri de TVA emite factura de regularizare pe care înscrie cu semnul minus baza de impozitare și taxa colectată pentru partea facturată/încasată înainte de scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA și concomitent înscrie contravaloarea integrală a livrării de bunuri/prestării de servicii aplicând regimul de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, pe aceeași factură sau pe o factură separată, conform prevederilor art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Facturile de regularizare se transmit beneficiarului care are obligația să efectueze ajustările taxei deduse în conformitate cu prevederile art. 304 și art. 305 din Codul fiscal. Factura de regularizare nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului/prestatorului. Furnizorul/Prestatorul poate solicita restituirea taxei colectate astfel regularizate pe baza documentului prevăzut la art. 324 alin. (9) din Codul fiscal.

Aceste prevederi nu se aplică în situația în care factura este emisă pentru întreaga contravaloare a livrării/prestării sau este încasată integral contravaloarea livrării/prestării înainte de data faptului generator de taxă.

În cazul persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, se procedează la regularizare în vederea aplicării regimului de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii în cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal, pentru facturile emise și/sau avansurile care au fost încasate, înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, pentru contravaloarea parțială sau integrală a livrării de bunuri ori a prestării de servicii.

În acest sens, furnizorul/prestatorul, după înregistrarea în scopuri de TVA, emite factura de regularizare pe care înscrie cu semnul minus baza de impozitare aferentă livrării/prestării în regim de scutire, facturată/încasată înainte de înregistrarea în scopuri de TVA și concomitent înscrie contravaloarea integrală a livrării de bunuri/prestării de servicii aplicând regimul corespunzător operațiunii respective, respectiv taxare sau scutire fără drept de deducere prevăzută la art. 292 din Codul fiscal ori scutire cu drept de deducere prevăzută la art. 294 – 296 din Codul fiscal ori alt regim special prevăzut de titlul VII al Codului fiscal, pe aceeași factură sau pe o factură separată, conform prevederilor art. 330 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Aceste prevederi se aplică indiferent dacă factura este emisă pentru întreaga contravaloare a livrării/prestării sau este încasată integral contravaloarea livrării/prestării înainte de data faptului generator de taxă.

Cotele de taxă pe valoarea adăugată

✓ **Cota standard** se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.

✓ **Cota redusă de 9%** se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

- livrarea de proteze și accesorii ale acestora, definite prin normele metodologice conform legislației specifice, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă;
- livrarea de produse ortopedice;
- livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
- livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau a înlocui alimentele. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri;
- livrarea apei pentru irigații în agricultură;
- livrarea de îngrășăminte și de pesticide utilizate în agricultură, semințe și alte produse agricole destinate însămânțării sau plantării, precum și prestările de servicii de tipul celor specifice utilizate în sectorul agricol, prevăzute prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului agriculturii și dezvoltării rurale;
- serviciile de alimentare cu apă și de canalizare.

Construcție bloc de locuințe. Tratament contabil

economist
Olga CREVELESCU

MONOGRAFII
CONTABILE

O societate plătitoare de TVA și impozit pe profit achiziționează un teren constructibil în anul 2016 care a fost înregistrat în contabilitate în contul 211 „Terenuri și amenajări de terenuri”.

În anul 2018 hotărăște să ridice un bloc de locuințe în vederea vânzării pentru care se achiziționează materialele necesare pe societate, iar manopera este efectuată de o altă societate în baza unui contract de antrepriză. Cheltuielile generate de această construcție, începând cu anul 2018, pentru care a fost deja turnată fundația și au fost ridicați stâlpii, au fost contabilizate în felul următor:

● Autorizații și avize:

231	=	5311/5121
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Casa în lei” / „Conturi la bănci în lei”

● Materiale furnizori:

231	=	401
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Furnizori”

și

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

● Prestări servicii (proiectare, antrepriză, etc.):

231	=	401
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Furnizori”

și

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

1. Care este monografia contabilă de la începerea proiectului până la finalizare-vânzare a acestor locuințe, documentele necesare a fi întocmite? Care este procedura de urmat în cazul în care sunt erori?

2. În contractul de antrepriză este stipulat prețul total defalcat pe etape de lucrări. Ce documente trebuie să existe în spatele facturilor primite de la societatea de antrepriză, având în vedere că firma este plătitoare de impozit pe profit? Este suficient contractul? Dacă vânzarea se va face și către persoane fizice, există obligația utilizării casei de marcat?

În cazul în care se cunoaște destinația terenului la data achiziției acestuia, conform punctului 272 alin. (4) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, terenurile cumpărate în scopul construirii pe acestea de construcții destinate vânzării se înregistrează la stocuri.

Potrivit punctului 274 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, în cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, valoarea terenului se evidențiază distinct la stocuri, la valoarea de înregistrare în contabilitate.

Potrivit punctului 272 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, în categoria stocurilor se cuprind și activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării, de exemplu, complexuri de locuințe, realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea și vânzarea unor astfel de produse.

La finalul construcției, imobilul construit (blocul) și terenul aferent intră în procedura de dezmembrare, astfel încât fiecărui apartament o să-i corespundă o cotă indiviză de teren.

Fiind vorba de construcții noi, vânzarea este taxabilă din punctul de vedere al TVA.

Dacă se livrează construcțiile noi către alte persoane plătitoare de TVA este obligatoriu să se aplice taxarea inversă, conform art. 331 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal (se emite factura fără TVA, iar cumpărătorul aplică taxare inversă).

Către alte persoane decât cele înregistrate în scopuri de TVA se va factura valoarea imobilului + TVA.
Cota standard de TVA este 19%.

Cota redusă de TVA de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite, în condițiile prevăzute la art. 291 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal cu Normele metodologice de aplicare.

În cazul în care se cunoaște destinația terenului la data achiziției acestuia, conform punctului 272 alin. (4) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, terenurile cumpărate în scopul construirii pe acestea de construcții destinate vânzării se înregistrează la stocuri.

Potrivit punctului 274 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, în cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, valoarea terenului se evidențiază distinct la stocuri, la valoarea de înregistrare în contabilitate.

Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului, rezerva din reevaluare corespunzătoare acestuia se transferă în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.

Conform punctului 192 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună.

De asemenea, terenurile nu se amortizează.

Pentru ca terenurile nu se consumă și nu fac parte din clădire (chiar dacă vor fi vândute sau utilizate odată cu aceasta), ele vor fi contabilizate separat, iar trecerea lui pe cheltuielă se va face la momentul scoaterii din evidență (la data vânzării).

- **Având în vedere că terenul este achiziționat pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, valoarea terenului se evidențiază distinct la stocuri:**

371/teren „Mărfuri”	=	2111 „Terenuri”
------------------------	---	--------------------

Construcții civile.

Monografie contabilă

economist
Olga CREVELESCU

MONOGRAFII
CONTABILE

Societatea Exemplu SRL, societate de construcții, demarează un proiect imobiliar, respectiv construirea unui bloc de apartamente în vederea vânzării. Pe lângă apartamente, vor fi construite boxe și parcări.

Pentru acest proiect se achiziționează în primă fază un teren.

Ulterior, se achiziționează diverse servicii de la parteneri autorizați (arhitect, structurist, diriginte de șantier etc.) și se efectuează cheltuielile de obținere a avizelor de la furnizorii de utilități, avizelor de mediu și autorizațiilor de construcție etc.

După obținerea autorizației de construcție se achiziționează materii prime și materiale necesare construirii ansamblului de locuințe.

O parte din utilajele utilizate sunt achiziționate (bunuri achiziționate cu instalare), iar o altă parte sunt închiriate.

În activitatea sa utilizează atât forța de muncă proprie (angajați pe perioade determinate și nedeterminate), cât și servicii prestate de alte societăți.

Lunar, se înregistrează cheltuielile cu amortizări, utilități, salubritate, pază și alte servicii similare.

La finele fiecărei luni se determină costul producției neterminate.

Finalul construcției se concretizează cu recepția finală a blocului de apartamente, dezmembrarea imobilului și vânzarea către clienți.

Stabilim care este monografia contabilă pentru această activitate, în contextul în care veniturile aferente costurilor stocurilor de produse și servicii în curs de execuție, evidențiate în contabilitate influențează cifra de afaceri cumulată de la începutul anului, realizată efectiv din activitatea de construcții determinată pentru a stabili dacă societatea poate beneficia de facilitățile pentru salarii.

Achiziția terenului se contabilizează ținând cont de prevederile Reglementărilor contabile.

În cazul în care se cunoaște destinația terenului la data achiziției acestuia, conform punctului 272 alin. (4) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, terenurile cumpărate în scopul construirii pe acestea de construcții destinate vânzării, se înregistrează la stocuri.

- În baza acestei prevederi legale, având în vedere că terenul este achiziționat pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, valoarea terenului se evidențiază distinct la stocuri:

371/teren „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”
------------------------	---	--------------------

NOTĂ:

Potrivit punctului 274 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, în cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, valoarea terenului se evidențiază distinct la stocuri, la valoarea de înregistrare în contabilitate.

● **Achiziția serviciilor de proiectare și structură, dirigenție de șantier etc. se evidențiază în contabilitate astfel:**

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

● **Cheltuielile de obținere a avizelor de la furnizorii de utilități, avizelor de mediu și autorizațiilor de construcție etc. se înregistrează cu ajutorul articolului contabil următor:**

635	=	446
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

● **Achiziția de materii prime și materiale necesare construirii ansamblului de locuințe, în condițiile utilizării metodei inventarului permanent, se înregistrează:**

%	=	401
301		„Furnizori”
„Materii prime”		
3021		
„Materiale auxiliare”		
303		
„Materiale de natura obiectelor de inventar”		

● **Consumul materiilor prime și materialelor, în baza Bonurilor de consum, respectiv a Proceselor-verbale de dare în folosință se înregistrează:**

601	=	301
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”

6021	=	3021
„Cheltuieli cu materialele auxiliare”		„Materiale auxiliare”

603	=	303
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”		„Materiale de natura obiectelor de inventar”

Conform punctului 284 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.

În acest scop este necesar să se asigure recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare.

În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric, conform punctului 290 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Cu ajutorul contului 302 „Materiale consumabile” se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de materiale consumabile (materiale auxiliare, combustibili, ambalaje, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile). În debitul contului 302 „Materiale consumabile” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile achiziționate de la terți în contrapartidă cu 401, 408, 446, 322, 542, iar în creditul contului 302 „Materiale consumabile” se înregistrează valoarea la preț de înregistrare a materialelor consumabile incluse pe cheltuieli, precum și a celor constatate lipsă la inventar sau distruse (602).

Cooperativă agricolă.

Scutire de la plata impozitului pe profit

ÎNTREBARE:

O cooperativă agricolă are drept obiect de activitate comerțul cu ridicata a cerealelor înființată în anul 2018. De la 01 ianuarie 2019 trece la plătitor de impozit pe profit. Beneficiază de scutirea de impozit pe profit pe 5 ani? Dar o cooperativă care are codul CAEN „fabricarea produselor lactate și a brânzeturilor” înființată tot în 2018, dar care încă nu a realizat venituri decât din cotizațiile membrilor din 2019 este plătitor de impozit pe profit și este scutită de la plata acestui impozit?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit prevederilor Legii cooperăției agricole nr. 566/2004, așa cum a fost modificată prin Legea nr. 164/2016 și, ulterior, de Legea nr. 21/2019, cooperativa agricolă reprezintă o asociație autonomă de persoane fizice și/sau juridice, după caz, persoană juridică de drept privat care, conform dispozițiilor art. 4, poate fi de gradul 1, 2 sau 3.

Cooperativa agricolă are drept scop obținerea produselor agricole și/sau alimentare, desfășurând și activități comerciale sau prestări de servicii (art. 7 din lege).

Pentru realizarea scopului în care a fost înființată, aceasta poate obține bunuri agricole de origine vegetală, animală și piscicolă, poate procesa aceste bunuri și poate valorifica producția realizată.

Așa cum se prevede în mod expres în lege (prin modificarea introdusă de Legea nr. 21/2019) începând cu luna februarie 2019, acestea au statut fiscal de persoane juridice plătitoare de impozit pe profit.

În ceea ce privește activitățile pe care cooperativele agricole le pot desfășura, acestea sunt prevăzute la art. 6 din lege.

La lit. b) și c) sunt enumerate achizițiile de materiale și de mijloace tehnice, procesarea produselor agricole și vânzarea produselor agricole obținute.

Din punctul de vedere al reglementărilor contabile, cooperativele agricole le sunt aplicabile prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicate, cu modificările și completările ulterioare (art. 5), precum și cele ale O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, pct. 3 lit. e) din anexă la ordin.

În ceea ce privește întrebările de mai sus:

– Legea nr. 566/2004 face trimitere la „cooperativele agricole de achiziții și vânzări, care organizează atât cumpărările de materiale și de mijloace

pozitează la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe (dacă nu au fost impozitate concomitent cu deducerea amortizării fiscale). În concluzie, dacă societatea a încadrat valoarea rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe în categoria elementelor similare veniturilor impozabile, în condițiile prevăzute la pct. 5 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, în perioada în care era plătitoare de impozit pe profit, atunci valoarea înregistrată și impozitată deja nu se va mai aduna la baza impozabilă la care se aplică impozitul pe venit microîntreprindere în perioada în care se înregistrează scoaterea din gestiune a mijlocului fix, conform art. 53 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal.

De asemenea, începând cu luna în care societatea este încadrată în categoria plătitorilor de impozit pe venit, nu va aduna la baza impozabilă la care aplică impozitul pe venituri și nici la scoaterea mijlocului fix din gestiune valoarea cu care diminuează rezervele din reevaluare, prin trecerea lor din contul 105 „Rezerve din reevaluare” în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, având în vedere prevederile art. 53 alin. (1) coroborat cu alin. (2) lit. c) din Codul fiscal.

Transportul salariaților. Salariat agent comercial

ÎNTREBARE:

O societate comercială, microîntreprindere, plătește o sumă de 1 leu/km salariaților având următoarele situații:

- salariați care se deplasează cu automobilul propriu de la/la locul de domiciliu și până la locul de muncă;
- salariat angajat pe postul de agent comercial care se deplasează în folosul societății cu autoturismul propriu.

Ce tratament contabil și fiscal au aceste cheltuieli? Ce documente justificative trebuie să aducă salariații?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

În ceea ce privește transportul salariatului la și de la locul de muncă, art. 76 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal prevede că următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

a) ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru dispozitive medicale, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, veniturile reprezentând cadouri în bani și/sau în natură, inclusiv tichete cadou, oferite salariaților, cât și cele oferite pentru copiii minori ai acestora, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

În ceea ce privește contribuțiile sociale, conform art. 142 lit. b) din Codul fiscal, nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru dispozitive medicale, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, veniturile reprezentând cadouri în bani și/sau în natură oferite salariaților, cele oferite pentru copiii minori ai acestora, inclusiv tichetele cadou, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, precum și contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

Decontarea transportului la și de la locul de muncă trebuie să fie prevăzută în contractul de muncă pentru a nu reprezenta avantaj de natură salarială întrucât textele citate din Codul fiscal prevăd că, pentru a nu fi inclusă în baza de calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale, contravaloarea transportului trebuie să fie decontată astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

Așadar, în primul rând este necesar să se încheie act adițional la contractul individual de muncă în care să se prevadă că se decontează salariatului combustibilul pentru transportul la și de la locul de muncă. Totodată este necesar bonul fis-

Dosarul prețurilor de transfer pentru contribuabili mijlocii.

Calculul pragului de semnificație

ÎNTREBARE:

Firma A, contribuabil mijlociu, are doi acționari X (deține 75%) și Y (deține 25%). Firma a avut tranzacții – toate sumele sunt fără TVA – pe parcursul anului 2018 cu firma B (firma B furnizor servicii pentru firmă A) la care acționarul X este asociat unic, în sumă de 422.787 lei. Tot firma A a beneficiat de prestări servicii de la o altă firmă C (la care ambii acționari X și Y dețin fiecare peste 25% din capitalul social) în 2018, în sumă totală de 111.084 lei. Cum se calculează nivelul valoric al pragului de semnificație? Adunarea se face precum client sau precum furnizor? Trebuie întocmit dosarul prețurilor de transfer doar la solicitarea organului fiscal, în cadrul unei acțiuni de inspecție fiscală?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Codul de procedură fiscală sancționează nerespectarea de către contribuabil/plătitor a obligației de întocmire a dosarului prețurilor de transfer în condițiile și la termenele prevăzute prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (O.P.A.N.A.F.), precum și nerespectarea de către contribuabil/plătitor a obligației de a prezenta dosarul prețurilor de transfer la solicitarea organului fiscal central competent. Astfel, la art. 336 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 207/2015 e prevăzut cuantumul amenzii în asemenea cazuri:

Amendă: de la 12.000 lei la 14.000 lei, pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mijlocii și mari și cu amendă de la 2.000 lei la 3.500 lei, pentru celelalte persoane juridice, precum și pentru persoanele fizice (art. 336 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 207/2015).

Pentru societățile care nu sunt mari contribuabili:

În cazul în care unul dintre pragurile stabilite prin O.P.A.N.A.F. nr. 442/2016 este îndeplinit, întocmirea dosarului prețurilor de transfer este obligatorie pentru oricare dintre societățile afiliate implicate în tranzacție, însă doar în cazul inspecției fiscale și doar la solicitarea organului de control, în cazul societăților care nu sunt contribuabili mari.

Astfel, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (O.P.A.N.A.F.) nr. 442/2016 stabilește că, în cazul societăților care nu sunt mari contribuabili sau au această calitate, dar nu ating niciunul din pragurile de semnificație prevăzute la alin. (2) al art. 2 din ordin, se va urmări îndeplinirea unuia dintre pragurile de semnificație stabilite la alin. (4) calculate la nivel anual pentru toate operațiunile cu persoane afiliate, și anume:

- 50.000 euro, în cazul dobânzilor încasate/plătite pentru serviciile financiare;
- 50.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii primite/prestate;
- 100.000 euro, în cazul tranzacțiilor privind achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale.

Cursul de schimb utilizat este cel comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal.

În acest caz, întocmirea dosarului urmează a se realiza, potrivit art. 4 alin. (2) din O.P.A.N.A.F. nr. 442/2016, în termenul stabilit de organul fiscal în cadrul unui interval cuprins între 30 și 60 de zile calendaristice, cu posibilitatea prelungirii o singură dată, la solicitarea scrisă a contribuabilului în cauză, cu o perioadă de cel mult 30 de zile calendaristice. Aceștia au obligația de a pregăti și prezenta dosarul prețurilor de transfer doar la solicitarea oficială a autorităților fiscale, în cadrul unei acțiuni de inspecție fiscală.