

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, expert contabil Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – NOIEMBRIE 2018

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Reducerea cotei de TVA – prețuri mai scăzute sau profituri majorate?! 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFII CONTABILE

- Subvenții 11
expert contabil Olga CREVELESCU
- Comerț intracomunitar. Declarația Intrastat 17
expert contabil Otilia Mihaela ROMAN
- Monografie contabilă fuziune. Rezerve din reevaluare 32
consultant fiscal Domnica VASILIU

✓ CAZURI PRACTICE

- Achiziție intracomunitară de servicii de la o persoană cu profesie liberală fără cod de TVA 36
- Stornare factură inițială. Produse acordate pentru testare 38
- Contract de asociere. Închiriere imobile. Casa de marcat 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: Mara Dobre

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

Reducerea cotei de TVA – prețuri mai scăzute sau profituri majorate?!

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Cine va câștiga de pe urma măsurii reducerii cotei de TVA la anumite servicii începând cu 1 noiembrie 2018? Este „întrebarea lunii”, apărută ca urmare a publicării în Monitorul Oficial a ordonanței de urgență ce modifică Codul fiscal și a cărei prevedere principală constă în extinderea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, pentru următoarele servicii:

- > cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
- > serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea;
- > dreptul de utilizare a facilităților sportive;
- > serviciile constând în permiterea accesului la bălciuri, parcuri de distracții și parcuri recreative.

Este de notorietate nemulțumirea ANAF privind încasările la bugetul de stat pe linia TVA, mai ales în domeniul turismului, măsura reducerii cotei de la 9% la 5% pentru aceste servicii urmărind să aducă la suprafață evaziunea fiscală constând în subdeclararea veniturilor de către operatorii economici care operează pe această piață.

Ce considerente a avut la bază aplicarea reducerii cotei de taxă la 5%

Măsura a fost introdusă în scopul atingerii următoarelor obiective:

- mai bună echitate prin îmbunătățirea distribuției veniturilor sau prin faptul că anumite bunuri devin mai accesibile pentru întreaga populație;
- creșterea productivității și, implicit, creșterea eficienței economice;
- reducerea evaziunii fiscale și crearea unui climat competitiv adecvat;
- îmbunătățirea fluxurilor de cash-flow, diminuând astfel o serie de dificultăți cu care se confruntă operatorii economici din această perspectivă.

Sintetizând, statul consideră că măsura reducerii cotei de TVA generează efecte pozitive semnificative asupra mediului de afaceri și are în vedere stimularea turismului în România, reducerea evaziunii fiscale, creșterea consumului intern și stimularea creșterii economice.

Reducerea cotei de TVA pentru serviciile de restaurant și catering

Conform art. 291 alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, începând cu 1 noiembrie 2018, beneficiază de cota redusă de TVA și serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea care se încadrează la codul NC 22 03 00 10 (berea la draft).

Potrivit pct. 37 alin. (12) din Normele metodologice date în aplicarea art. 291 din Codul fiscal, „prin servicii de restaurant și de catering se înțelege serviciile prevăzute la pct. 18. Orice combinație de băuturi alcoolice și nealcoolice, indiferent de concentrația alcoolică, este considerată băutură alcoolică. Pentru băuturile alcoolice servite la restaurant sau oferite în cazul serviciilor de catering se aplică cota standard de TVA, dar nu se consideră că are loc o livrare separată de bunuri, oferirea de băuturi alcoolice făcând parte din serviciile de restaurant sau de catering.

Subvenții

expert contabil
Olga CREVELESCU

MONOGRAFII
CONTABILE

În categoria subvențiilor se cuprind subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă.

În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezintă în contul de profit și pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte venituri din subvenții se prezintă în contul de profit și pierdere ca o corecție a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevăzute în acest sens.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- alte sume primite cu caracter de subvenții.

Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze și nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții de către societate.

Reluarea subvențiilor la venituri

➔ *Subvențiile pentru venituri:*

În cazul în care, într-o perioadă, se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.

➔ *Subvențiile pentru active:*

Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc

în bilanț ca venit amânat (contul 475 „Subvenții pentru investiții”). Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

→ *Subvențiile legate de terenuri:*

Subvențiile legate de terenuri pot impune, prin contractele încheiate, îndeplinirea anumitor obligații. În acest caz, subvențiile se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligații.

De exemplu, o subvenție pentru teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În acest caz, subvenția se recunoaște în contul de profit și pierdere pe parcursul duratei de viață a clădirii.

→ *Subvențiile pentru terenuri și clădiri cedate ulterior primirii subvenției:*

În cazul terenurilor și clădirilor pentru care s-au primit subvenții și au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora, subvenția aferentă părții cedate se transferă la venituri, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență.

În debitul contului 475 „Subvenții pentru investiții” se înregistrează cota-parte a subvențiilor pentru investiții trecute la venituri, corespunzător amortizării calculate sau la scoaterea din evidență a activelor (758):

475	=	7584
„Subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”

În cele mai multe situații, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaște cheltuielile legate de o subvenție guvernamentală sunt ușor identificabile. Astfel, subvențiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă drept cheltuielă aferentă.

În mod similar, subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadelor și în proporția în care amortizarea acelor active este recunoscută.

→ *Subvențiile pentru activitatea de producție sau prestări servicii:*

În cazul subvențiilor a căror acordare este legată de activitatea de producție sau prestări de servicii, recunoașterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoașterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenții.

→ *Subvențiile primite drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității:*

O subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță.

În anumite circumstanțe, o subvenție guvernamentală poate fi acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entități. Astfel de subvenții pot fi limitate la o anumită entitate și pot să nu fie disponibile unei categorii întregi de beneficiari. În acest caz, recunoașterea subvenției în contul de profit și pierdere are loc în perioada în care entitatea îndeplinește condițiile pentru primirea subvenției.

Recunoașterea subvențiilor

Subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranță că: entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor și subvențiile vor fi primite.

Recunoașterea veniturilor din subvenții se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor. Doar

primirea unei subvenții nu furnizează ea însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite.

Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat, cu suma rambursabilă.

Restituirea subvențiilor

Restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor.

În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște imediat ca o cheltuială.

Prezentarea în notele explicative a informațiilor referitoare la subvențiile primite

Entitatea prezintă în notele explicative informații referitoare la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea subvențiilor, precum și informații privind condițiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvențiile guvernamentale și obligațiile ce derivă din neîndeplinirea acestora.

Contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții

Contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

Pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente se procedează astfel:

a) din punctul de vedere al contului de profit și pierdere:

- ✓ în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;
- ✓ la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;

b) din punctul de vedere al bilanțului:

- ✓ creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenții, sau pe seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;
- ✓ periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc și aprobă sumele cuvenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanță din subvenții.

În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operațiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate și legislația în vigoare. Totodată, entitățile trebuie să organizeze evidența internă pentru a răspunde cerințelor specifice de informații aferente proiectului solicitate de finanțator, conform contractelor încheiate.

Din punct de vedere fiscal, finanțările nerambursabile nu au reglementări specifice față de prevederile Codului fiscal și ale Normelor metodologice de aplicare a acestuia.

În continuare se prezintă, exemplificat pe cele două activități specifice finanțării din subvenții (activitatea de investiții și activitatea curentă), principalele înregistrări contabile efectuate în legătură cu subvențiile.

Operațiunile contabile efectuate au la bază documentele justificative întocmite și clauzele contractuale stabilite între părți.

Exemplu:

Societatea ALFA SRL este beneficiarul unui contract de finanțare nerambursabilă, semnat și aprobat în luna octombrie 2018. Potrivit acordului de finanțare, ajutorul nerambursabil este în sumă totală de 200.000 lei, exclusiv TVA.

Din cei 200.000 lei aprobați, suma de 176.000 lei este alocată achiziției de utilaje, suma de 8.000 lei este alocată pentru servicii de consultanță și 16.000 lei pentru salarii, pentru o perioadă de 4 luni.

Subvențiile pentru active se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 „Subvenții pentru investiții”), conform punctului 402 alin. (2) din Reglementările contabile.

⇒ La data semnării acordului de finanțare se înregistrează și subvenția pentru active:

445	=	475	176.000 lei
„Subvenții”		„Subvenții pentru investiții”	

NOTĂ:

Veniturile din subvenții compensează cheltuielile înregistrate. Subvenția pentru active nu influențează impozitul pe profit deoarece este înregistrată ca un venit amânat.

⇒ Achiziția echipamentelor în baza facturilor emise de furnizori:

%	=	404	209.440 lei
2131		„Furnizori de imobilizări”	176.000 lei
„Echipamente tehnologice”			
4426			33.440 lei
„TVA deductibilă”			

→ Începând cu luna următoare punerii în funcțiune, se înregistrează amortizarea echipamentelor:

Utilajele achiziționate au durata de viață de 10 ani și se amortizează prin metoda amortizării liniare.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile cu amortizarea imobilizării sunt deductibile la calculul venitului impozabil cu respectarea prevederilor art. 28 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune.

⇒ Amortizarea lunară = 176.000 lei / 120 luni = 1.466,67 lei

6811	=	2813	1.466,67 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadelor și în proporția în care amortizarea acelor active este recunoscută.

⇒ Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor:

475	=	7584	1.466,67 lei
„Subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

Veniturile rezultate din reluarea la venituri ale perioadei a subvențiilor pentru compensarea cheltuielilor cu amortizarea pentru partea suportată din subvenții sunt venituri impozabile la calculul impozitului pe profit.

Din punct de vedere contabil, în cazul prezentat, reducerea nu se încadrează la reduceri comerciale întrucât produsele se acordă gratuit. Recomandarea ar fi stornarea facturii inițiale și înregistrarea contabilă în roșu a înregistrărilor inițiale:

4111 „Clienți”	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor”	cu suma în roșu
-------------------	---	---	-----------------

NOTĂ:

În mod normal, testarea produselor acordate se face în cadrul unei campanii publicitare, în baza unui regulament și a deciziei administratorului societății. Ulterior ar trebui să se dețină documente cu privire la rezultatele testării, precum și alte documente din care să rezulte eventuale îmbunătățiri aduse produsului, dacă este cazul.

Aceste produse se livrează cu aviz de expediție, pe care se face mențiunea: „nu se facturează produse utilizate pentru testare”.

La un eventual control s-ar putea să apară probleme, în condițiile în care acest lucru se realizează ulterior livrării.

Contract de asociere. Închiriere imobile. Casa de marcat

ÎNTREBARE:

Doi soți dețin două apartamente (contractele de proprietate sunt pe numele ambilor soți) pe care le închirază în regim hotelier. Din 2018, au optat pentru închiriere în sistem real.

Au depus fiecare Declarația unică (estimativ pentru 2018) cu sume identice conform cotelor de proprietate. Evidența încasărilor și plăților se face la comun. La finele anului, rezultatul va fi împărțit în mod egal și declarat în Declarația unică până la 31 martie 2018. În decursul anului, încasările s-au efectuat în contul bancar deschis pe Cip-ul soțului, iar în privința plăților, acestea sunt pe ambele CNP-uri.

1. Este corect ca evidența să se țină global în baza unui contract de asociere în participațiune încheiat la începutul anului în care s-a precizat că activitatea va fi administrată de soț, iar la sfârșitul anului să îi transfere soției 50% din profit? Trebuia să se înregistreze și la ANAF?
2. Trebuie să se achiziționeze case de marcat electronice pentru fiecare apartament? În prezent, ei dețin o singură casă de marcat mobilă cu care se deplasează în momentul închirierii.
3. Ținând cont că lunar trebuie să se depună declarații pentru casa de marcat, este necesară o semnătură electronică ca persoană fizică? Există o semnătură electronică pentru firma la care lucrează soția. Se poate folosi aceasta pentru depunerea declarațiilor pentru casa de marcat înregistrată pe CNP-ul soțului?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

1. Art. 124 din Codul fiscal prevede că venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind obținut de proprietari, uzufructuari sau de alți deținători legali, înscrisi într-un document oficial, și se atribuie proporțional cu cotele-părți pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc.

Venitul net din cedarea folosinței bunurilor deținute în comun pe cote-părți se repartizează între coproprietari proporțional cu cotele deținute de aceștia în coproprietate.

Repartizarea venitului net se face în condițiile în care în contractul de cedare a folosinței se menționează că partea contractantă care cedează folosința este reprezentată de coproprietari.

În situația în care impozitul se calculează în sistem real, venitul net se determină pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

În cazul încheierii unui contract de asociere între două persoane fizice se vor avea în vedere prevederile art. 125 din Codul fiscal.

În sensul art. 125, sunt supuse obligației de încheiere și înregistrare a unui contract de asociere asocierile fără personalitate juridică constituite în baza Codului civil.

În cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituită potrivit legii, asociații au obligația să încheie contracte de asociere în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:

- a) părțile contractante;
- b) obiectul de activitate și sediul asociației;
- c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;
- d) cota procentuală de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia;
- e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;
- f) condițiile de încetare a asocierii. Contribuțiile asociaților conform contractului de asociere nu sunt considerate venituri pentru asociație.

Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent, în termen de 30 de zile de la data încheierii acestuia.

În cazul în care între membrii asociații există legături de rudenie până la gradul al patrulea inclusiv, părțile sunt obligate să facă dovada că participă la realizarea venitului cu bunuri sau drepturi asupra cărora au drept de proprietate.

Asocierile, cu excepția celor care realizează venituri din activități agricole impuse pe baza normelor de venit, au obligația să depună la organul fiscal competent, până la data de 15 martie a anului următor, declarații anuale de venit care vor cuprinde și distribuția venitului net/pierderii pe asociați.

Venitul/Pierderea anual/anuală realizat(ă) în cadrul asocierii se distribuie asociaților proporțional cu cota procentuală de participare corespunzătoare contribuției, conform contractului de asociere.

Asociatul desemnat conform prevederilor art. 125 alin. (2) din Codul fiscal are și următoarele obligații:

- a) să asigure organizarea și conducerea evidențelor contabile;
- b) să determine venitul net/pierderea obținut/obținută în cadrul asociației, precum și distribuirea venitului net/pierderii pe asociați potrivit prevederilor art. 125 alin. (5) din Codul fiscal;
- c) să depună o declarație privind veniturile și cheltuielile estimate, la termenele stabilite, la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidență fiscală, în conformitate cu prevederile art. 120 alin. (3) din Codul fiscal;
- d) să înregistreze contractul de asociere, precum și orice modificare a acestuia la organul fiscal la care asociația este înregistrată în evidență fiscală, în termen de 30 de zile de la data încheierii acestuia. Prin sediul asociației se înțelege locul principal de desfășurare a activității asociației;
- e) alte obligații ce decurg din aplicarea titlului IV din Codul fiscal.

Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal în termen de 30 de zile de la încheierea acestuia.

2. Este suficientă existența unei singure case de marcat, sau se poate utiliza o casă de marcat mobilă pentru cele două apartamente, cu atribuirea codurilor distincte pentru fiecare apartament.

3. În instrucțiunile de utilizare a serviciului de depunere a declarațiilor on-line, disponibile pe site-ul ANAF, se menționează că, se pot semna cu un singur certificat, declarații fiscale pentru mai mulți contribuabili, dacă există împu-ternicirea acestora.