

Client în insolvență. Ajustarea bazei de impozitare TVA

consultant fiscal
Amelia DUMITRAȘ

MONOGRAFII
CONTABILE

O societate comercială are un client neîncasat din anul 2015, a avut scadență la 25.07.2015. În data de 02.06.2016 a fost deschisă procedura de insolvență pentru acest client. Nu suntem înregistrați la masa credală, nu a fost constituit provizion. Care este procedura de scoatere din evidențele contabile a acestui client având informații că nu se va redresa? Cum este considerată cheltuiala cu scoaterea acestui client? Ce se întâmplă cu TVA aferentă ținând cont de faptul că societatea a achitat acest TVA la facturare? Care sunt înregistrările contabile cu privire la scoaterea din evidențele contabile a acestui client?

Dacă scoaterea din evidență a creanței, inclusiv TVA, se efectuează până la data pronunțării unei hotărâri judecătorești, cheltuiala aferentă este nedeductibilă d.p.d.v. fiscal la determinarea profitului impozabil deoarece situația se încadrează la „alte cazuri”. În acest sens, aduc drept argument prevederile prin art. 25 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal (4): „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:

1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;
2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;
3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;
4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;
5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;
6. au fost încheiate contracte de asigurare;”.

Astfel, se recomandă așteptarea până la data pronunțării unei hotărâri astfel încât la scoaterea din evidență a creanței să fie permisă atât ajustarea bazei de impozitare a TVA, cât și deducerea cheltuielii aferente creanței, exclusiv TVA, scoase din evidența contabilă. Codul fiscal prevede că, în cazul declarării în faliment a clientului, pentru ajustare, furnizorul/prestatorul trebuie să fie în posesia unei hotărâri definitive și irevocabile de închidere a procedurii insolvenței.

Până la momentul pronunțării unei hotărâri judecătorești definitive, trebuie efectuată doar înregistrarea contabilă:

4118	=	4111
„Clienți incerti sau în litigiu”		„Clienți”

→ concomitent cu constituirea provizioanelor, deductibile în limita a 30%:

6814	=	491
„Cheltuieli de exploatare pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor”

Aceste înregistrări contabile pot fi efectuate conform manualului de politici contabile ale societății, chiar dacă furnizorul/prestatorul nu s-a înscris la masa credală.

Deci, provizioanele pot fi constituite oricând până la data pronunțării hotărârii judecătorești, chiar și la această dată, dar numai dacă sunt îndeplinite condițiile de la art. 26 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

După pronunțarea hotărârii se efectuează anularea ajustării efectuate pentru deprecierea Creanței prin formula contabilă:

491	=	7814
„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”

Veniturile astfel înregistrate se tratează în funcție de modul de deducere a cheltuielilor cu ajustarea creanței, caz în care:

- 30% sunt impozabile;
- 70% sunt neimpozabile deoarece sunt aferente cheltuielilor nedeductibile.

În ceea ce privește TVA, trebuie ajustată baza de impozitare a TVA, dar numai după ce furnizorul este în posesia unei hotărâri judecătorești de declarare a clientului, fie în reorganizare, fie în faliment. Ajustarea bazei de impozitare a TVA este reglementată în Codul fiscal prin art. 287 lit. d) conform căruia baza de impozitare se reduce: „d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a falimentului beneficiarului sau ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată.

Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar, în cazul falimentului beneficiarului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, hotărâre rămasă definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz.

Ajustarea se efectuează în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii.

În cazul în care, ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, în cazul falimentului beneficiarului, sau pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, sunt încasate sume aferente creanțelor scoase din evidența contabilă, în cazul falimentului, sau sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate; ”.

Ajustarea negativă a bazei de impozitare a TVA are ca efect anularea sumei TVA colectate inițial, la data emiterii facturii neîncasate.

Ajustarea sumei TVA se înregistrează prin formula contabilă, în negru:

4427	=	4118
„TVA colectată”		„Clienți incerti și în litigiu”

Nu se recomandă înregistrarea în roșu, prin formula contabilă:

4118	=	4427
„Clienți incerti și în litigiu”		„TVA colectată”

În acest caz, creanța din evidența contabilă este la valoarea netă, exclusiv TVA.

La scoaterea din evidență a creanței se efectuează înregistrarea contabilă:

654	=	4118
„Pierderi din creanțe”		„Clienți incerti și în litigiu”

Ajustarea bazei de impozitare după obținerea unei hotărâri judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței sau după confirmarea unui plan de reorganizare se efectuează prin emiterea unei facturi, cu semnul minus, respectând același regim de impozitare și aplicând cota TVA în vigoare la data emiterii facturii inițiale, de exemplu 19%, dacă factura s-a emis până în iulie 2015.

În acest caz, aduc drept argument prevederile pct. 25 alin. (2) din Normele de aplicare a art. 282 „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii”.

„(2) În aplicarea art. 282 alin. (9) din Codul fiscal, în cazul în care intervin evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, ulterior datei la care se modifică cota de TVA și/sau regimul de impozitare, pentru ajustarea bazei de impozitare sunt aplicabile cota și regimul de impozitare ale operațiunii de bază care a generat aceste evenimente.”

Valoarea facturii emise, cu semnul minus, pentru ajustarea bazei de impozitare a TVA se evidențiază în jurnalul pentru vânzări întocmit pentru perioada fiscală în care factura a fost emisă și se raportează prin decontul de TVA cod 300, la rândul 16, denumit Regularizări taxă colectată. Valoarea facturii emise se raportează și prin declarația informativă cod 394, fie în cartușul C (partener tip 1), dacă acel client mai are un cod valid TVA, fie în cartușul D (partener tip 2), dacă acel client nu mai are codul de TVA anulat din oficiu. Raportarea valorii facturii prin declarația cod 394 nu se efectuează în situația în care clientul este radiat la data emiterii facturii pentru ajustarea bazei de impozitare a TVA.

Factura respectivă nu trebuie transmisă clientului pentru care s-a închis procedura insolvenței, aspect reglementat, în mod expres, prin art. 330 „Corectarea facturilor” alin. (2) din Codul fiscal: „În situațiile prevăzute la art. 287 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi, cu valorile înscrise cu semnul minus sau, după caz, o mențiune din care să rezulte că valorile respective sunt negative când baza de impozitare se reduce, care se transmit și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 287 lit. d).” Totuși, este recomandabil ca factura de ajustare a bazei de impozitare a TVA să fie transmisă clientului, dar numai dacă acesta nu este radiat din O.N.R.C.

Ajustarea bazei de impozitare a TVA poate fi efectuată și în cazul facturii emise pe numele unui client pentru care s-a admis un plan de reorganizare, aspect reglementat prin pct. 32 alin. (6) din Normele de aplicare a art. 287 lit. d) din Codul fiscal: „Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 287 lit. d) din Codul fiscal, este permisă pentru facturile emise care se află în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală. În cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa ca urmare a punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o hotărâre judecătorească, prin care creanța creditorului este modificată sau eliminată, ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, dacă aceasta a intervenit după data de 1 ianuarie 2016. În cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare se operează anularea taxei neexigibile aferente livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii realizate.”

În situația în care ulterior ajustării negative a bazei de impozitare a TVA are loc încasarea parțială sau totală a creanțelor, se efectuează anularea ajustării negative prin repunerea creanțelor încasate în evidența contabilă și fiscală, aspect reglementat prin același articol 287 lit. d) din Codul fiscal: „În cazul în care, ulterior pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, în cazul falimentului beneficiarului, sau pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, sunt încasate sume aferente creanțelor scoase din evi-

dența contabilă, în cazul falimentului, sau sume aferente creanțelor modificate sau eliminate prin planul de reorganizare, se anulează ajustarea efectuată, corespunzător sumelor respective, prin decontul perioadei fiscale în care acestea sunt încasate;

Valoarea facturii astfel emise în negru pentru ajustarea pozitivă a bazei de impozitare a TVA se evidențiază în jurnalul pentru vânzări și se raportează prin decontul de TVA cod 300, la rândul 16, denumit Regularizări taxă colectată.

Sumele încasate se recunosc în extrasele de cont bancar conform mențiunilor înscrise de către client în ordinul de plată care trebuie să facă referire la numărul și data facturii plătite.

**În baza facturilor emise pe măsura sumelor încasate ulterior,
se efectuează, în negru, înregistrarea contabilă:**

4118	=	4427*
„Clienți incerti sau în litigiu”		„TVA colectată”

* practic, are loc repunerea sumei TVA colectate inițial, la data prestării serviciului/data livrării de bunuri, concomitent cu preluarea în grupa „clienți”

4111	=	4118	(cu valoarea totală
„Clienți”		„Clienți incerti sau în litigiu”	încasată, inclusiv TVA)

Încasarea creanței, parțial sau total se înregistrează prin formula contabilă:

5121	=	4111
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”

Societăți de arhitectură. Coduri CAEN.

Salariul minim

ÎNTREBARE:

În cazul unei societăți de arhitectură (cod CAEN principal 7111 și secundar 7112), ce salariu minim brut se aplică de la 1 ianuarie 2019 și ce datorează salariații și societatea la buget? În cazul salariaților cu altă funcție decât cea de arhitect, inginer construcții sau inginer drumuri, salariul va fi cel de 2.350 lei sau de 3.000 lei brut?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform art. 71 alin. (1) din O.U.G. nr. 114/2018 privind instituirea unor măsuri în domeniul investițiilor publice și a unor măsuri fiscal-bugetare, modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene, prin derogare de la prevederile art. 164 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în perioada 1 ianuarie 2019 – 31 decembrie 2019, pentru domeniul construcțiilor, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește în bani, fără a include sporuri și alte adaosuri, la suma de 3.000 lei lunar, pentru un program normal de lucru în medie de 167,333 ore pe lună, reprezentând 17,928 lei/oră.

Alin. (2) al aceluiași articol stabilește că prevederile alin. (1) se aplică exclusiv domeniilor de activitate prevăzute la art. 66 pct. 1 din prezenta ordonanță de urgență.

Astfel cum se poate observa, acest articol stabilește salariul minim pentru domeniile de activitate prevăzute la art. 66 pct. 1, dar nu specifică faptul că acesta este salariul minim doar pentru situația în care angajatorul îndeplinește condițiile pentru aplicarea scutirii. În lipsa unei astfel de precizări, interpretarea ar fi că pentru domeniile prevăzute la art. 66 pct. 1, salariul minim este de 3.000 de lei chiar în situațiile în care angajatorul nu îndeplinește condițiile pentru acordarea scutirii de impozit pe venit.

Mai mult, nicio altă prevedere a ordonanței nu menționează că salariul minim de 3.000 lei se acordă doar în situația în care se acordă scutirea.

Domeniile prevăzute la art. 66 pct. 1 sunt:

- a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții care cuprind:
- (i) activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 – secțiunea F – Construcții;
 - (ii) domeniile de producere a materialelor de construcții, definite de următoarele coduri CAEN:
 - 2312 – Prelucrarea și fasonarea sticlei plate;
 - 2331 – Fabricarea plăcilor și a dalelor din ceramică;
 - 2332 – Fabricarea cărămizilor, țiglelor și a altor produse pentru construcții din argila arsă;
 - 2361 – Fabricarea produselor din beton pentru construcții;
 - 2362 – Fabricarea produselor din ipsos pentru construcții;
 - 2363 – Fabricarea betonului;
 - 2364 – Fabricarea mortarului;
 - 2369 – Fabricarea altor articole din beton, ciment și ipsos;
 - 2370 – Tăierea, fasonarea și finisarea pietrei;
 - 2223 – Fabricarea articolelor din material plastic pentru construcții;
 - 1623 – Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții;
 - 2512 – Fabricarea de uși și ferestre din metal;
 - 2511 – Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;
 - 0811 – Extracția pietrei ornamentale și a pietrei pentru construcții, extracția pietrei calcaroase, ghipsului, cretei și a ardeziei;
 - 0812 – Extracția pietrișului și a nisipului;

711 – Activități de arhitectură, inginerie și servicii de consultanță tehnică;

b) angajatorii realizează cifra de afaceri din activitățile menționate la lit. a) în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală, calculată cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care aplică scutirea;

c) veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1)-(3), realizate de persoanele fizice pentru care se aplică scutirea, sunt cuprinse între 3.000 și 30.000 lei lunar inclusiv și sunt realizate în baza contractului individual de muncă;

d) scutirea se aplică potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice și al ministrului sănătății, prevăzut la art.147 alin. (17), iar Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate reprezintă declarație pe propria răspundere pentru îndeplinirea condițiilor de aplicare a scutirii.

Astfel cum se poate observa, codurile CAEN 7112 și 7111 se află printre codurile în cazul cărora se aplică scutirea. Însă trebuie să fie îndeplinite și celelalte două condiții, și anume:

- 1) realizarea unei cifre de afaceri din activitățile corespunzătoare codurilor CAEN de mai sus în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală, calculată cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care aplică scutirea;
- 2) veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor să fie cuprinse între 3.000 și 30.000 lei lunar inclusiv și sunt realizate în baza contractului individual de muncă.

În aplicarea acestor prevederi urmează a se publica instrucțiuni la ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice și al ministrului sănătății astfel încât aplicarea acestor prevederi va fi lămurită la publicarea ordinului în Monitorul Oficial.

Conform art. 220³, alin. (2) prin excepție de la prevederile alin. (1), în perioada 1 ianuarie 201 – 31 decembrie 2028 inclusiv, cota contribuției asiguratorii pentru muncă se reduce la nivelul cotei care se face venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale constituit în baza Legii nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare, în cazul angajatorilor care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5.

Potrivit art. 220⁶, alin. (4) din Codul fiscal, din contribuția asiguratorie pentru muncă încasată la bugetul de stat se distribuie lunar, până la sfârșitul lunii în curs, o cotă de:

- a) 15%, care se face venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale constituit în baza Legii nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare;
- b) 20%, care se face venit la bugetul asigurărilor pentru șomaj;
- c) 5%, care se face venit la Sistemul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- d) 40%, care se face venit la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru plata concediilor medicale;
- e) 20%, care se face venit la bugetul de stat într-un cont distinct.

Alin. (4)¹ al aceluiași articol stabilește că, prin excepție de la prevederile alin. (4), în perioada 1 ianuarie 2019 – 31 decembrie 2028 inclusiv, contribuția asiguratorie pentru muncă încasată la bugetul de stat de la angajatorii care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 se distribuie integral la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale constituit în baza Legii nr. 200/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii de impozit pe venit, cota de contribuție asiguratorie pentru muncă se reduce la 15% din 2,25%.

De asemenea, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea scutirii de impozit pe venit, salariații beneficiază de asigurarea în sistemul de sănătate fără plata contribuției. Astfel, conform art. 68 alin. (1) din O.U.G. nr. 114/2018, prin derogare de la prevederile art. 224 alin. (2) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, republicată, cu modificările și completările ulterioare, persoanele fizice care își desfășoară activitatea în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu

angajatori care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt asigurate în perioada 1 ianuarie 2019 – 31 decembrie 2028 în sistemul asigurărilor sociale de sănătate fără plata contribuției.

(2) Persoanele fizice prevăzute la alin.(1) beneficiază în perioada 1 ianuarie 2019 – 31 decembrie 2028 de drepturile acordate din sistemul asigurărilor pentru accidente de muncă și boli profesionale, sistemul asigurărilor pentru șomaj, conform legislației în vigoare, inclusiv de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, fără plata contribuției de către angajatori a contribuției asiguratorii pentru muncă prevăzută de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(3) Perioadele lucrate în sectorul construcțiilor de către persoanele prevăzute la alin. (1) constituie stagiul de cotizare pentru stabilirea dreptului la indemnizație de șomaj și indemnizație pentru incapacitate temporară de muncă acordate în conformitate cu legislația în vigoare.

Prin urmare, persoanele fizice care își desfășoară activitatea în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu angajatori care desfășoară activități în sectorul construcții și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt asigurate în perioada 1 ianuarie 2019 – 31 decembrie 2028 în sistemul asigurărilor sociale de sănătate fără plata contribuției.
