

Principalele modificări aduse de Codul fiscal rescris cu impact asupra contabilității societăților

Noul Cod fiscal a fost rescris și va intra în vigoare de la data de 01.01.2016, conform art. 501 din TITLUL XI Dispoziții finale a noii legi privind Codul fiscal. La aceeași dată se abrogă Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Codul fiscal, rescris, urmează a fi aplicat în anii 2016 și 2017.

Cod fiscal

I. Impactul fiscalității asupra contabilității

Baza de lucru pentru determinarea fiscalității la stabilirea impozitelor, contribuțiilor și taxelor și sursa de informații fiscale o constituie contabilitatea, contabilitate care la rândul ei este influențată de fiscalitate. Astfel, între aceste două domenii există o legătură permanentă.

II. Principalele modificări aduse de Codul fiscal rescris pe tipuri de impozite, contribuții sociale și taxe

Principalele modificări afectează următoarele impozite, taxe și contribuții sistematizate după cum urmează:

- Impozitul pe profit
- Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor
- Impozitul pe venit
- Contribuțiile sociale obligatorii
- Taxa pe valoarea adăugată
- Accize și alte taxe speciale
- Impozite și taxe locale
- Impozitul pe construcții



Pe scurt, modificările sunt următoarele:

1. Impozitul pe profit

- ☞ a crescut procentul de deductibilitate a cheltuielilor sociale de la 2% la 5% aplicat la valoarea cheltuielilor cu salariile;
- ☞ dacă până la data de 31.12.2015 inclusiv ajustările pentru deprecierea mijloacelor fixe au fost încadrate în categoria cheltuielilor nedeductibile integral, începând cu 1 ianuarie 2016, acestea sunt deductibile dacă îndeplinesc condițiile stipulate în noul Cod fiscal;
- ☞ dacă se înregistrează în contabilitate cheltuieli care ulterior sunt dovedite ca fiind legate de fapte de corupție, acestea sunt considerate cheltuieli nedeductibile;
- ☞ rata dobânzilor utilizate la împrumuturile în valută a fost redusă de la 6% la 4%;
- ☞ în cazul în care obiectivele proiectelor de cercetare-dezvoltare nu se realizează, nu se mai recalculează deducerile fiscale;
- ☞ în categoria activelor achiziționate din profitul reinvestit pentru care se aplică scutirea de impozit au fost incluse și PC-urile, echipamentele periferice, aparatele de casă, control și facturare și programe informatice;
- ☞ s-a realizat corelarea tratamentului contabil cu cel fiscal în situația erorilor înregistrate în contabilitate.



Impozitul pe dividende

- Cota impozitului pe dividende rămâne 16% în 2016, dar se reduce de la 1 ianuarie 2017, urmând a se aplica cota de 5%.

2. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

La acest titlu nu au intervenit modificări substanțiale. Modificările efectuate se referă la:

- ☞ termenii de la care o entitate trece de la plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor la impozitul pe profit din trimestrul în care depășește plafonul de 65.000 euro și/sau depășește procentul veniturilor din management și consultanță de 20% din veniturile totale (la trimestrul în loc de an);
- ☞ introducerea unei noi categorii de persoane juridice care nu se încadrează la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, și anume: lit. d) alin. (6) de la art. 48 „Nu intră sub incidența prevederilor prezentului titlu persoanele juridice române care: desfășoară activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale.”

Important!

Cota de impozitare a rămas aceeași de 3% asupra veniturilor, cu excepția firmelor nou-înființate care, dacă au cel puțin un angajat cu contract de muncă cu normă întreagă și firma nu se află în situațiile prevăzute la alin. (2) al art. 51, beneficiază de cota de impozitare de 1% asupra veniturilor doar pentru o perioadă determinată de 24 de luni de la înființare (mai exact până la sfârșitul trimestrului în care se încheie perioada de 24 de luni).

„Art 51 alin. (2) – Prin excepție de la prevederile alin. (1), pentru persoanele juridice române nou-înființate, care au cel puțin un salariat și sunt constituite, pe o durată mai mare de 48 de luni, iar acționarii/asociații lor nu au deținut titluri de participare la alte persoane juridice, cota de impozitare este 1% pentru primele 24 de luni de la data înregistrării persoanei juridice române, potrivit legii. Cota de impozitare se aplică până la sfârșitul trimestrului în care se încheie perioada de 24 de luni. Prevederile prezentului alineat se aplică dacă în cadrul unei perioade de 48 de luni de la data înregistrării, microîntreprinderea nu se află în următoarele situații:

- lichidarea voluntară prin hotărârea adunării generale, potrivit legii;
- dizolvarea fără lichidare, potrivit legii;
- inactivitate temporară, potrivit legii;
- declararea pe proprie răspundere a nedesfășurării de activități la sediul social/sediile secundare, potrivit legii;
- majorarea capitalului social prin aporturi efectuate, potrivit legii, de noi acționari/asociați;
- acționarii/asociații săi vând/cesionează/schimbă titlurile de participare deținute.

Condiția privitoare la salariat se consideră îndeplinită dacă angajarea se efectuează în termen de 60 de zile inclusiv de la data înregistrării persoanei juridice respective.”



de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare.

Atenție!

Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale.



6. Accize și alte taxe speciale

Accizele la cafea și produsele de lux au fost eliminate. A fost eliminat capitolul „Taxe speciale pentru autoturisme și autovehicule”, și s-a introdus CAPITOLUL II „Regimul accizelor nearmonizate”.

Sfera de aplicare:

Art. 439 alin. (1) Accizele nearmonizate sunt venituri datorate la bugetul statului și care se colectează conform prevederilor prezentului capitol. (2) Accizele nearmonizate sunt taxe speciale percepute asupra următoarelor produse:

a) produse din tutun încălzit care, prin încălzire emit un aerosol ce poate fi inhalat, fără a avea loc combustia amestecului de tutun, cu încadrarea tarifară NC 2403 99 90;

b) lichidele cu conținut de nicotină destinate inhalării cu ajutorul unui dispozitiv electronic de tip „Țigaretă electronică”, cu încadrarea tarifară NC 3824 90 96.”

accize

7. Impozite și taxe locale

A fost extins numărul definițiilor, cum ar fi de exemplu cea privind clădirea cu destinație mixtă, de la lit. d) al art. 453:

„d) clădire cu destinație mixtă – clădire folosită atât în scop rezidențial, cât și nerezidențial.”



S-a eliminat taxa hotelieră.

În categoria clădirilor scutite de impozit au fost introduse și alte tipuri de clădiri, cum ar fi de exemplu cele ale instituțiilor care sunt coordonate de unele ministere:

„Art. 456 alin. (1) lit. g) clădirile unei instituții sau unități care funcționează sub coordonarea Ministerului Educației și Cercetării Științifice sau a Ministerului Tineretului și Sportului, precum și clădirile federațiilor sportive naționale, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice.”

Pentru aplicarea diferențiată a impozitelor, clădirile au fost clasificate în 3 categorii:

- clădiri rezidențiale folosite de persoanele fizice cu impozit între 0,08 și 0,2% (art. 457);
- clădiri nerezidențiale folosite în scopul activităților economice între 0,2 și 1,3% (art. 458 și art. 460);
- clădiri cu destinație mixtă folosite atât de persoanele fizice, cât și de cele juridice (art. 459).

De asemenea, clădirilor, atât cele rezidențiale, cât și cele nerezidențiale, dacă sunt utilizate doar pentru activități agricole, li se aplică cota de 0,4% calculată la valoarea impozabilă a clădirii.





- primește o confirmare a comenzii și este informat de timpul în care va primi produsele solicitate.

La primirea comenzii on-line, S.C. Eleganța S.R.L. parcurge următoarele etape de lucru:



- verifică dacă deține pe stoc produsele solicitate și lansează comanda către depozit în vederea ambalării și întocmirii formalităților pentru expediere către client;
- facturează produsele comandate și ambalate la depozit;
- descarcă din gestiune produsele pregătite pentru expediere și atașează coletului un exemplar al facturii emise, ca document de însoțire pe timpul transportului și de justificare a sumei datorate de client;
- coletul este predat firmei de curierat S.C. Flash S.R.L. care, conform contractului încheiat cu S.C. Eleganța S.R.L., prestează servicii de livrare către clienți a bunurilor comandate.

La rândul său, societatea S.C. Flash S.R.L. procedează după cum urmează:



- preia coletele de la depozitul care aparține S.C. Eleganța S.R.L. și le distribuie către clienții firmei S.C. Eleganța S.R.L.;
- încasează de la clienți contravaloarea mărfurilor livrate, eliberând în schimb o Chitanță de ramburs;
- periodic, conform prevederilor contractuale, firma de curierat virează sumele încasate în numele S.C. Eleganța S.R.L. în contul bancar al acesteia;
- dacă este cazul, preia de la clienți produsele returnate și livrează acestora produsele ce le înlocuiesc.

Monografie contabilă

Înregistrările contabile care se efectuează sunt următoarele:

1. Aprovizionarea cu marfă:

1.1. Achiziții interne:

Se cumpără marfă de la un furnizor din România, respectiv 1.000 rochii x 35 lei/buc. = 35.000 lei exclusiv TVA 24%, valoarea totală a facturii fiind de 43.400 lei:

%	=	401	43.400 lei
		„Furnizori”	
371			35.000 lei
„Mărfuri”			
4426			8.400 lei
„TVA deductibilă”			

Notă:

Contul 371 „Mărfuri” se poate dezvolta pe oricâte conturi analitice se consideră necesar. Marfa astfel aprovizionată se recepționează de către comisia constituită în acest scop, fiind întocmite următoarele documente:



- Notă de recepție și constatare de diferențe;
- Fișa de magazie pentru fiecare sortiment în parte.



În Jurnalul pentru cumpărări, operațiunea se înscrie în coloana „Achiziții de bunuri/servicii din țară cu TVA 24%”, structurată pe următoarele elemente:

- valoare totală: 43.400 lei;
- baza de impozitare TVA: 35.000 lei;
- TVA: 8.400 lei.

Operațiunea se raportează în Decontul de TVA cod 300 la rândul 22 „Achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota de 24%”.

1.2. Achiziții intracomunitare:

S.C. Eleganța S.R.L. efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri la un furnizor din UE, ambii parteneri fiind persoane impozabile, cu coduri valide de TVA, înscrise în Registrul Operatorilor Intracomunitari. Valoarea în lei a achizițiilor este în sumă de 23.100 lei (1.500 de curele x 3,5 euro/bucata x 4,4 lei/euro = 23.100 lei), obligat la plata TVA fiind cumpărătorul din România care aplică regimul de taxare inversă.



Operațiunea se înregistrează astfel:

371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	23.100 lei
4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	5.544 lei (23.100 lei x 24%)

Valoarea achiziției intracomunitare de bunuri se evidențiază în jurnalul pentru cumpărări corespunzător rulajului debitor al contului 4426 „TVA deductibilă” și în jurnalul pentru vânzări corespunzător rulajului creditor al contului 4427 „TVA colectată”. În fiecare tip de jurnal, structura operațiunii se evidențiază pe următoarele elemente:

- valoare totală: 28.644 lei;
- baza de impozitare TVA: 23.100 lei;
- TVA: 5.544 lei.



Valoarea operațiunii se raportează prin decontul de TVA cod 300 la rândul 5 și rândul 18 „Achiziții intracomunitare de bunuri pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă)”, cu report la rândul 5.1 „Achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea intracomunitară” și 18.1 „Achiziții intracomunitare pentru care cumpărătorul este obligat la plata TVA (taxare inversă), iar furnizorul este înregistrat în scopuri de TVA în statul membru din care a avut loc livrarea”.

De asemenea, valoarea operațiunii astfel înregistrate în contabilitate și înscrisă în evidența fiscală se raportează în declarația informativă cod 390 VIES înscriind codul A – Achiziție intracomunitară cu suma de 23.100 de lei.

Contabilitatea operațiunilor de vânzare-cumpărare a deșeurilor feroase și neferoase

La documentarea și reflectarea corectă în contabilitate, dar și la declararea fiscală a operațiunilor de vânzare-cumpărare de deșeuri, trebuie avute în vedere **3 aspecte** importante:

1. calcularea și reținerea (sau nu) a taxei de mediu;
2. oportunitatea aplicării măsurilor de simplificare privind TVA la livrarea de deșeuri și corectitudinea aplicării acestora;
3. reținerea la sursă (sau nu) a impozitului pe venitul obținut de persoana fizică din vânzarea deșeurilor reciclabile către centrele de colectare/valorificare a deșeurilor.



Bază legală

Taxa de mediu se stabilește conform prevederilor Ordinului ministrului mediului și gospodăririi apelor nr. 578 din 6 iunie 2006 privind aprobarea metodologiei de calcul a contribuțiilor și taxelor datorate la fondul pentru mediu cu ultima modificare efectuată prin Ordinul nr. 192 din 20 februarie 2014 emis de Ministerul Mediului și Schimbărilor Climatice. Acest act normativ reglementează metodologia ce se aplică de către contribuabilii, persoane fizice și persoane juridice, care datorează sumele prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. a)-f), i),j), p), q), s) și v) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare.

taxa de
mediu

La vânzarea deșeurilor sunt relevante prevederile alin. (1) al art. 9 din O.U.G. nr. 196/2005 privind Fondul de mediu la care se face referire și în metodologia de calcul a acestei taxe, așa cum este detaliată în ultimele reglementări:

- 1) Sunt obligați la plata contribuției de 3% din veniturile realizate din vânzarea deșeurilor metalice feroase și neferoase, inclusiv a bunurilor destinate dezmembrării, generatorii deșeurilor, respectiv deținătorii bunurilor destinate dezmembrării, persoane fizice sau juridice, care nu au calitatea de colector și/sau de valorificator autorizat în condițiile legii.

Obligația de a calcula, de a reține (prin stopaj la sursă), de a declara (până pe data de 25 a lunii următoare celei în care s-a desfășurat activitatea) și de a vira la fondul pentru mediu contribuția de 3% din veniturile realizate din vânzarea de deșeuri metalice feroase și neferoase, inclusiv a bunurilor destinate dezmembrării, revine operatorilor economici care desfășoară activități de colectare și/sau de valorificare a deșeurilor.

- 2) Vânzarea deșeurilor metalice către operatorii economice ce colectează/valorifică deșeurile se face:
 - a) pe bază de factură, cu evidențierea distinctă a contribuției de 3%, dacă vânzătorul este persoană juridică;
 - b) pe bază de adeverință de primire și plată, cu reținerea contribuției de 3% la achitarea sumei cuvenite, dacă vânzătorul este persoană fizică.

**Atenție!**

Baza de calcul la care se aplică contribuția de 3% reprezintă valoarea de vânzare a deșeurilor metalice feroase și neferoase și a bunurilor destinate dezmembrării, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

- 3) În situația în care operatorii economici care desfășoară activități de colectare și/sau de valorificare a deșeurilor devin deținători de deșeurii metalice feroase și neferoase, prin activitatea de dezmembrare și/sau casare de bunuri, mijloace fixe ori obiecte de inventar proprii sau devenite proprii prin achiziție, au obligația de a plăti contribuția de 3% la Fondul pentru mediu în cazul vânzării acestora.

Atenție!

În acest caz, baza de calcul la care se aplică contribuția de 3% reprezintă prețul mediu de achiziție al deșeurilor metalice feroase și neferoase din luna precedentă dezmembrării și/sau casării bunurilor, mijloacelor fixe ori obiectelor de inventar, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, înmulțit cu cantitatea de deșeurii metalice feroase și neferoase rezultată din activitatea de dezmembrare și/sau casare de bunuri, mijloace fixe ori obiecte de inventar proprii sau devenite proprii prin achiziție.

Important!

În cazul în care operatorii economici care desfășoară activități de colectare și/sau de valorificare a deșeurilor nu pot stabili prețul mediu de achiziție al deșeurilor metalice feroase și neferoase pentru luna precedentă dezmembrării și/sau casării bunurilor, mijloacelor fixe ori obiectelor de inventar, acesta este cel de la data dezmembrării și/sau a casării bunurilor, mijloacelor fixe ori obiectelor de inventar.

Taxa pe valoarea adăugată

Conform prevederilor art. 160 „Măsuri de simplificare” din Codul fiscal, pentru livrarea următoarelor categorii de bunuri se aplică taxarea inversă:

1. *livrarea de deșeurii feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;*
2. *livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;*
3. *livrarea de deșeurii de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;*
4. *livrarea materialelor prevăzute la pct. 1-3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere;”.*



Condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea taxării inverse în situațiile prezentate sunt:

1. atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie persoane impozabile, înregistrate în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153;
2. operațiunile să fie derulate în interiorul țării (locul livrării să fie în România);
3. operațiunile să fie taxabile.

Repartizarea profitului net contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar. Monografie contabilă comparată cu prevederile legale în domeniu

S.C. Alba S.R.L. este înființată în cursul anului 2013 cu un capital social subscris și vărsat de 200 lei. La sfârșitul exercițiului financiar 2013, S.C. Alba S.R.L. prezintă în bilanțul contabil o pierdere contabilă de 10.000 lei. Pierderea contabilă astfel înregistrată se recuperează din profitul anului următor.

La 31 decembrie 2014, S.C. Alba S.R.L. înregistrează un profit contabil net de 25.000 lei, pentru care calculează impozit pe profit datorat în sumă de 7.000 lei. Impozitul astfel calculat este aferent unui profit impozabil în sumă de 43.750 lei ($43.750 \text{ lei} \times 16\% = 7.000 \text{ lei}$). Profitul contabil net al societății este stabilit cumulat de la începutul exercițiului financiar, determinat ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului și reprezintă rezultatul definitiv stabilit pentru exercițiul financiar 2014, înregistrat în creditul contului 121 „Profit sau pierdere”, conform prevederilor pct. 420 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014.



Având în vedere că societatea a înregistrat la 31.12.2013 pierdere contabilă, înseamnă că aceasta nu a putut să constituie rezerve legale din rezultatul definitiv al acestui an. Societatea are obligația să constituie rezervele legale în anul 2014, din profitul net contabil înregistrat în acest an.

Conform art.183 alin. (1) din Legea nr. 31/1990, societățile comerciale preiau, în fiecare an, cel puțin 5% din profitul obținut la sfârșitul exercițiului financiar pentru formarea rezervei legale, denumit „fondul de rezervă”, până ce aceasta atinge minimum a cincea parte din capitalul social (a cincea parte reprezintă 20% din capitalul social). Profitul obținut de societate la care se calculează procentul de 5% este reprezentat de profitul brut contabil (profit contabil obținut înaintea determinării impozitului pe profit), din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, conform prevederilor art. 22 alin. (1) lit. a) din Cod fiscal.

Atenție!

Constituirea rezervei legale nu este opțională, ci obligatorie! Pentru neîndeplinirea acestei obligații legale, fondatorul, administratorul, directorul sau reprezentantul legal al societății se pedepsește cu închisoare de la 1 la 3 ani, conform prevederilor art. 272 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 31/1990.



Modul de calcul al rezervei legale pentru anul 2014:

- determinarea plafonului admis (20% din capitalul social): $200 \text{ lei} \times 20\% = 40 \text{ lei}$
- calcularea limitei maxime admise: $(25.000 \text{ lei} + 7.000 \text{ lei}) \times 5\% = 32.000 \text{ lei} \times 5\% = 1.600 \text{ lei}$.

Astfel, în baza calculelor efectuate, S.C. Alba S.R.L. trebuie să constituie rezerva legală în sumă de 40 lei, care se încadrează în plafonul de 1.600 lei calculat.

Înregistrarea contabilă pentru constituirea rezervei legale se efectuează la data de 31.12.2014, aspect prezentat în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar 2014:

129	=	1061	40 lei
„Repartizarea profitului”		„Rezerve legale”	

Conform prevederilor pct. 421 alin. (2) și pct. 422 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, profitul rămas după constituirea rezervelor legale se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în debitul contului 117 „Rezultatul reportat”, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații stabilite prin Hotărârea adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Pentru preluarea profitului net contabil rămas după constituirea rezervelor legale în evidențele contabile, la data de 01.01.2015 se efectuează înregistrarea contabilă:

121	=	%	25.000 lei
„Profit sau pierdere”			
		129	40 lei
		„Repartizarea profitului”	
		1171.y	24.960 lei
		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat” la 31.12.2014	

Din punct de vedere contabil, conform prevederilor art. 19 din Legea contabilității nr. 82/1991, repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale prin hotărârea adunării generale a asociaților.

**profit
impozabil** Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează numai după ce adunarea generală a asociaților a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

Conform prevederilor pct. 423 alin. (1) O.M.F.P. nr. 1.802/2014, pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii, și cel reportat aferent exercițiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Cu ocazia întocmirii bilanțului contabil pentru exercițiul financiar, se prezintă adunării generale a asociaților situația patrimoniului și a contului de profit și pierdere la 31.12.2014 în vederea aprobării acestora, dar și pentru repartizarea profitului net contabil obținut de societate.

În data de 31.03.2015, prin Hotărâre AGA se aprobă situația patrimoniului (bilanțul), contul de profit și pierdere, implicit profitul contabil net obținut de societate la