

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 2
Decembrie 2015

RETROSPECTIVĂ LEGISLATIVĂ

Principalele modificări fiscale și contabile valabile din anul 2016



SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

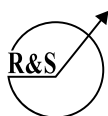
- Ce vă avantajează să fiți în 2016? PFA sau microîntreprindere?

MONOGRAFII CONTABILE

- Divizarea societăților comerciale. Conform O.M.F.P. nr. 897/2015 – partea a 2-a
- Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale în baza unui contract de închiriere

CAZURI PRACTICE

- Achiziție construcție și teren. Demolare clădire
- Reînregistrarea în scopuri de TVA. Tratat fiscal
- Înlocuire componentă mijloc fix integral amortizat



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, expert contabil Carmen Ion-Bujor, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon

CUPRINS – DECEMBRIE 2015

✓ NOU ÎN LEGISLAȚIE

- **Reflectarea în contabilitate a modificărilor fiscale și contabile valabile din anul 2016**
consultant fiscal Mariana TOMA 3

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- **Ce vă avantajează să fiți în 2016? PFA sau microîntreprindere?**
expert contabil Anca IVANOV 12

✓ MONOGRAFII CONTABILE

- **Divizarea societăților comerciale. Conform O.M.F.P. nr. 897/2015 – partea a 2-a**
expert contabil Anca IVANOV 15
- **Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale în baza unui contract de închiriere**
expert contabil Otilia-Mihaela ROMAN 27

✓ CAZURI PRACTICE

- **Achiziție construcție și teren. Demolare clădire** 36
- **Reînregistrarea în scopuri de TVA. Tratament fiscal** 37
- **Înlocuire componentă mijloc fix integral amortizat** 38



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: 449,08 lei;

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

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Carmen Avădănoaei

Tehnoredactare: Dana Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCSIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

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

Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Mariana Nețoiu

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Reevaluarea unei clădiri complet amortizate



Una dintre principalele preocupări ale persoanelor ce vor întocmi situațiile financiare anuale este reevaluarea activelor imobilizate existente la finele exercițiului financiar.

Desigur, un loc aparte este rezervat clădirilor, mai ales în perspectiva obligațiilor de plată către impozitele locale.

Noul Cod fiscal este mai generos cu societățile din perspectiva taxelor locale și abrogă procentele uriașe de impozitare pentru clădirile nereevaluate, stabilind totuși un impozit majorat în procent de 5%, dacă aceste clădiri nu sunt reevaluate în ultimii 3 ani anteriori anului de referință la care se referă impozitul.

Din această perspectivă, dar mai ales și din perspectiva doctrinei contabile a imaginii fidele, analizăm situația unei societăți ce decide reevaluarea clădirilor la finele exercițiului financiar, ocazie cu care constată că una dintre clădiri este amortizată integral. Este posibilă reevaluarea?

Tot din perspectiva imaginii fidele, dacă se decide reevaluarea activelor imobilizate, atunci aceasta este obligatoriu de efectuat pentru toate activele imobilizate din aceeași grupă, situație de altfel normală pentru a se putea asigura comparabilitatea datelor din raportările financiare.

Prin urmare, răspunsul la prima parte a speței este afirmativ, această clădire este supusă reevaluării, chiar dacă este complet amortizată.

În plus, prevederile de la art. 100 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 stabilesc și procedura de reevaluare. Astfel, dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia. Cu ocazia reevaluării imobilizării corporale, acesteia i se stabilește o nouă valoare. Tot cu această ocazie, este obligatoriu de stabilit și o nouă durată de folosire. Imobilizarea este astfel supusă amortizării pe durata estimată de folosire.

Din punct de vedere fiscal, amortizarea este o sumă deductibilă la calculul impozitului pe profit, concomitent cu impozitarea rezervei din reevaluare. Practic, în acest caz particular, amortizarea este egală cu diferența din reevaluare supusă impozitării, iar efectul este unul neutru asupra impozitului pe profit.

Cu stimă,
consultant fiscal,
auditor financiar,
Adrian Bența

Ce vă avantajează să fiți în 2016? PFA sau microîntreprindere?

expert contabil
Anca Ivanov

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

După noul Cod fiscal, nu puțini au fost cei care și-au pus această întrebare. Matematic vorbind și calculând, una singură este concluzia pe care o veți afla încă de la primele rânduri ale acestei analize. Decizia o veți lua poate și sentimental vorbind.

Când am început să studiez pentru acest articol îmi doream foarte mult să rămân PFA (generic vorbind) și în 2016 și să nu mă apuc la sfârșit sau început de an (ambele atât de aglomerate pentru un expert contabil) de făcut firmă.

Sigur, am citit articolele care explică faptul că, matematic vorbind, este scump să mai fii PFA în 2016 când există varianta mai puțin costisitoare de a funcționa ca microîntreprindere datorită procentelor, dar n-am calculat pentru mine. Am făcut-o acum:

- ➡ **Ca PFA**, voi plăti numai către stat 16% impozitul pe venit + 5,5% contribuția pentru sănătate + 26,3% contribuția pentru pensie = 47,8% din profitul meu!!!

Să spunem că am încasări de 200.000 de lei și plăți deductibile de 100.000 de lei (pentru a lucra cu sume rotunde și relevante astfel): din profitul meu de 100.000 de lei voi plăti către stat 47.800 de lei!!!

Pentru că este prea mult, voi lua în considerare posibilitatea de a plăti pentru CAS 10,5%. Voi avea astfel de plătit la stat $(16\% + 5,5\% + 10,5\%) \times 100.000 \text{ lei} = 32\% \times 100.000 \text{ lei} = 32.000 \text{ de lei}$.

- ➡ **Ca microîntreprindere** (la care m-aș angaja 8 ore cu salariul minim pentru că aș vrea contribuția la pensie integrală), aș plăti 2% din venituri (nu pare mult) + 5% din profit (impozitul pe dividende) + 12 luni \times 550 de lei (contribuțiile societății și ale salariatului aferente unui salariu minim în 2015 – probabil, în 2016, va fi cam la fel).

Impozitul pe venitul microîntreprinderii: $200.000 \text{ de lei} \times 2\% = 4.000 \text{ de lei}$

Impozitul pe dividende: $100.000 \text{ lei} \times 5\% = 5.000 \text{ de lei}$

Contribuțiile pentru salarii: $12 \text{ luni} \times 550 \text{ lei/lună} = 6.600 \text{ lei}$

Deci, aș plăti la stat: $4.000 \text{ lei} + 5.000 \text{ lei} + 6.600 \text{ lei} = 15.600 \text{ de lei}$

$47.800 \text{ lei} - 15.600 \text{ lei} = 32.200$ de motive evidente că a rămâne PFA este pentru mine un mare dezavantaj.

$32.000 \text{ lei} - 15.600 \text{ lei} = 16.400 \text{ de lei}$, o diferență încă foarte mare care susține ideea că funcționarea ca PFA este dezavantajoasă din 2016.

La acest punct mi-am pierdut orice speranță că pot găsi avantaje în favoarea statutului de PFA, dar am continuat să le caut pentru că am o mare problemă: veniturile din consultanță depășesc 20% din totalul veniturilor.

Cel mai evident ar fi faptul că, pentru ridicarea dividendelor trebuie să aștept până se depun situațiile financiare. Ca PFA pot cheltui banii imediat ce i-am încasat, fără să trebuiască să justific nimănui nimic.

Al doilea mare motiv este acela că, în calitate de PFA, îmi pot deduce cheltuieli pe care nu le pot contabiliza la microîntreprindere fără a fi considerate cheltuieli ale asociatului sau venituri de natură salarială.

EXEMPLU

Am un client care este instrumentist. Pentru că prestațiile sale artistice sunt în public, este firesc să apară impecabil (lucru prevăzut de altfel și în contractele încheiate cu beneficiarii la cererea acestora) – de aici și decontarea costurilor, a facturilor de la curățătoria hainelor, a ochelarilor, a vizitelor periodice la dentist. În calitate de administrator al unei microîntreprinderi, toate aceste cheltuieli ar fi asimilate fie salariului, fie impozitate ca dividende.

Ce mi se întâmplă însă dacă fac cheltuieli în favoarea administratorului/asociatului ca microîntreprindere în timpul anului?

În Codul fiscal valabil în 2015 există la art. 67 alin. (1¹.1) următoarea prevedere:

„(1¹.1) Regimul fiscal aplicabil veniturilor din dividende prevăzut la alin. (1) se aplică și pentru veniturile considerate dividende, reprezentând sume plătite de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

Nu am reușit să găsesc o prevedere similară în noul Cod fiscal aplicabil din 2016, dar, dacă există una, atunci impozitarea acestor cheltuieli cu 5% nu este deloc descurajantă. Desigur, prevederea din **Legea nr. 31/1990 de la art. 272¹**:

„Se pedepsește cu închisoare de la 2 la 8 ani fondatorul, administratorul, directorul sau reprezentantul legal al societății, care: (...)

2. încasează sau plătește dividende, sub orice formă, din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite, în lipsă de situație financiară sau contrarii celor rezultate din aceasta.”

Este suficient de amenințătoare. Totuși, cheltuielile proprii ale asociatului/administratorului înregistrate ocazional în contabilitatea microîntreprinderii nu duc pe nimeni cu gândul direct la acest pasaj de lege atât de radical.

Să reținem însă un plus în favoarea PFA: înregistrarea de cheltuieli în contabilitate care nu ar fi posibilă cu aceeași „larghețe” în cazul unei microîntreprinderi.

Am dorit foarte mult să mai găsesc argumente pro PFA în această „luptă” cu microîntreprinderile – eu nu mai văd niciunul. Așa că am încercat să găsesc **alternative pentru reducerea costurilor fiscale**.

Pentru mine ar fi avantajos să păstrez PFA pentru activitatea de consultanță și să limitez veniturile astfel încât venitul net să nu depășească pe PFA 35% din salariul mediu pe economie.

Dacă reușesc să fac asta, nu voi mai fi obligată să plătesc CAS pentru activitatea desfășurată ca PFA.

Pentru celelalte activități (servicii de contabilitate prestate clienților în principal) îmi pot deschide o microîntreprindere la care mă pot angaja.

Costurile mele fiscale în această situație vor fi:

► Pe PFA, să spunem că rămân încasări de 50.000 de lei și cheltuieli deductibile de 40.000 de lei (puțin forțat, dar nu am niciun interes să înregistrez pe microîntreprindere majoritatea cheltuielilor numai să scad baza impozabilă pentru calculul impozitului pe dividende de 5%).

Impozitul pe venit: 10.000 lei x 16% = 1.600 lei

Contribuția de asigurări de sănătate: 10.000 lei x 5,5% = 550 lei

CAS nu sunt obligată să plătesc, deoarece salariul mediu în 2015 este de 2.415 lei, iar (2.415 lei x 35%) x 12 luni = 845,25 lei x 12 luni = 10.143 lei/an.

(Salariul mediu se preconizează a fi în 2016 de 2.755 de lei/lună, deci limita de 35% va crește la 11.571 de lei/an.)

Deci, total costuri fiscale pentru PFA: 1.600 lei + 550 lei = 2.150 lei.

► Pe microîntreprindere vor rămâne deci venituri de 150.000 de lei și cheltuieli de 60.000 de lei.

Impozitul pe venitul microîntreprinderii: 150.000 lei x 2% = 3.000 de lei

Impozitul pe dividende: (150.000 lei – 60.000 lei) x 5% = 90.000 lei x 5% = 4.500 lei

Contribuțiile pentru salarii: 12 luni x 550 lei/lună = 6.600 lei

(La un venit de 150.000 de lei, contribuțiile pentru salarii în valoare de 6.600 de lei reprezintă doar 4,4%, deci mult mai puțin decât procentele legale pentru CAS la o PFA).

Total costuri fiscale pentru microîntreprindere: 3.000 lei + 4.500 lei + 6.600 lei = 14.100 lei
 Totalul plăților datorate către stat: 2.150 lei + 14.100 lei = 16.250 lei.

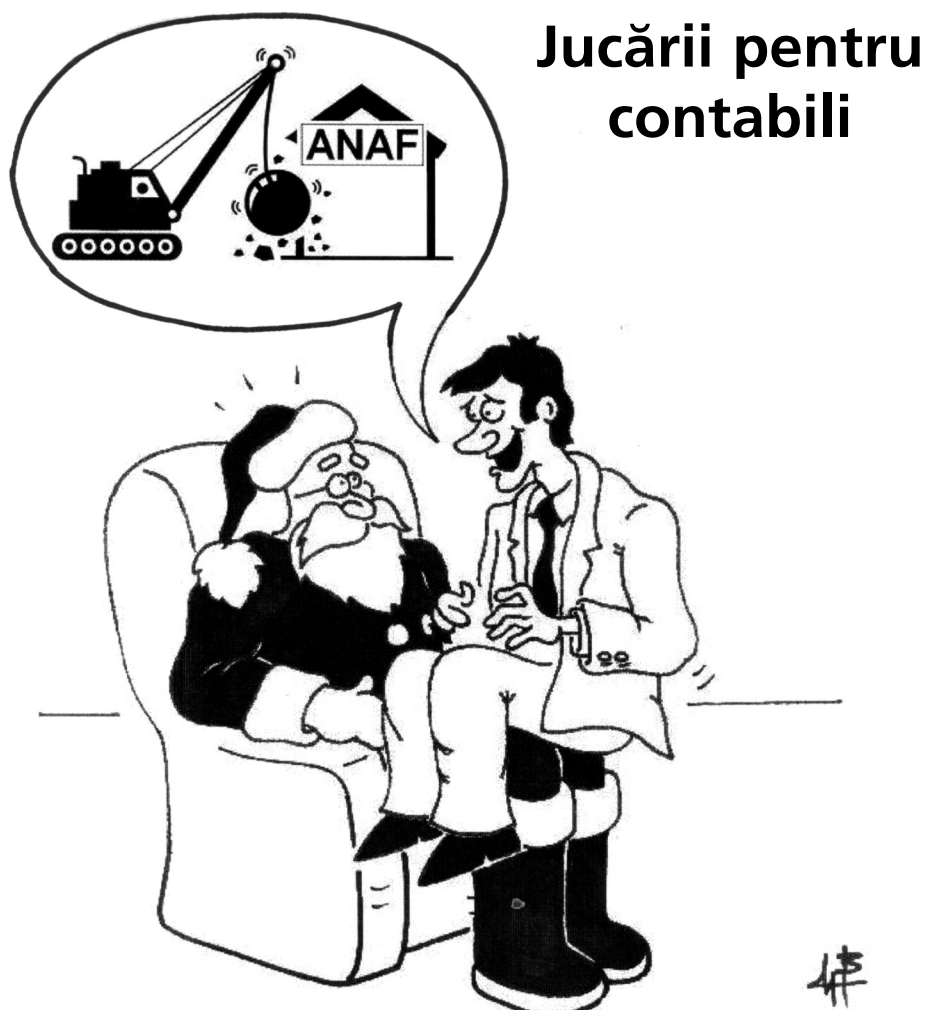
Comparând acest rezultat cu 47.800 lei (suma datorată dacă aș funcționa doar ca PFA cu CAS de 26,3%) sau cu 32.000 lei (PFA cu CAS 10,5%), avantajul de a desfășura activități și pe microîntreprindere este evident, cu atât mai mult cu cât pot înregistra pe microîntreprindere și activități de consultanță în limita a 150.000 lei x 20% = 30.000 de lei.

Introducerea contribuției pentru asigurări sociale obligatorii la PFA și diminuarea impozitului pe dividende la microîntreprinderi creează o diferență uriașă între costurile fiscale ale funcționării ca PFA sau microîntreprindere, astfel încât alegerea nu este greu de făcut.

Cu toate că am vrut să mă poziționez ca un apărător al PFA, trebuie să recunosc faptul că, în fața cifrelor, am rămas fără argumente și răspunsul meu la întrebarea din titlu este categoric: „**În 2016 este mai avantajos să fii microîntreprindere**”.

PFA va rămâne totuși o alternativă viabilă pentru evitarea funcționării ca societate plătitoare de impozit pe profit pentru acele activități care nu permit funcționarea ca microîntreprindere, dar numai în condițiile în care venitul net înregistrat nu este mai mare de 35% din salariul mediu pe economie. Altfel, este preferabil să se plătească 5% impozit pe dividende în loc de 10,5% sau 26,3% CAS.

Este foarte posibil ca întreaga mea argumentație să fie dată peste cap de noi reglementări ce vor fi publicate până la sfârșitul anului, așa cum s-a întâmplat anul trecut cu O.M.F.P. nr. 1.802/2014 care a fost publicat în Monitorul Oficial pe 30 decembrie 2014. Îmi doresc foarte mult ca, după ce foarte multe PFA se vor transforma în microîntreprinderi, să nu figureze printre modificările noului Cod fiscal reintroducerea impozitului forfetar care a dus la închiderea sau suspendarea atâtor entități mici.



Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale în baza unui contract de închiriere

expert contabil
Otilia-Mihaela Roman

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

Situațiile în care un chiriaș/utilizator folosește un spațiu în baza unui contract de închiriere sau a oricărui alt tip de contract privind punerea la dispoziție a unei imobilizări ridică probleme atât din punct de vedere contabil, cât, mai ales, fiscal, în ceea ce privește lucrările de amenajare efectuate la acel spațiu.

Vom efectua o abordare contabilă a deținerii unui spațiu de către chiriaș și o alta fiscală, pentru a duce unele clarificări ale acestei situații.

Din punct de vedere contabil, Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 prevăd că orice bun deținut de către o entitate trebuie înregistrat în contabilitate, indiferent de modalitatea de deținere: în proprietate sau spre folosință.

Dacă bunurile materiale sunt în proprietatea entității sau entitatea utilizează bunurile respective ca un proprietar, în baza unui contract prin care acestea i se transferă riscurile și beneficiile (ce reprezintă, practic, controlul asupra bunurilor), deși, din punct de vedere juridic, entitatea nu este proprietar, acestea vor fi evidențiate în contabilitate cu ajutorul conturilor bilanțiere, din clasele 2 „Imobilizări” sau 3 „Stocuri”.

Dacă bunurile materiale sunt utilizate de către entitate în baza unui contract ce nu-i transferă controlul asupra bunurilor (de exemplu, în baza unui contract de închiriere sau leasing operațional) sau acestea se află în păstrarea/custodia entității, bunurile respective vor fi evidențiate în contabilitate cu ajutorul conturilor extrabilanțiere din clasa 8 „Conturi speciale” (de ordine și evidență).

Pornind de la acest principiu privind efectuarea înregistrărilor în contabilitate, pornind de la analiza priorității aspectelor economice față de cele juridice, imobilizările corporale, în special, vor urma același regim contabil.

În continuare, se prezintă anumite aspecte contabile și fiscale referitoare la imobilizările corporale utilizate în baza unor contracte de închiriere.

➡ **Sub aspect contabil, la punctul 239 alin. (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 se prevede:**

„(2) Investițiile efectuate la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se supun amortizării pe durata contractului respectiv. La expirarea contrac-

tului, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractele încheiate, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform prezentelor reglementări.”

Totuși, dacă aceste investiții se supun amortizării de către utilizatorul spațiului, **se pune problema recunoașterii lucrărilor efectuate de acesta ca imobilizare sau reparație curentă.**

Reglementarea contabilă prevede, **la punctul 228**, că acele cheltuieli efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

Recunoașterea cheltuielilor ca elemente de imobilizări sau direct pe costurile perioadei se face în conformitate cu regulile generale privind recunoașterea unei imobilizări, și anume generarea de beneficii economice viitoare și perioada de deținere mai mare de un an.

Sumele alocate de către un chiriaș/utilizator pentru efectuarea diverselor lucrări la imobilele utilizate se recunosc în categoria investițiilor – supuse amortizării la acesta – dacă vor produce beneficii viitoare (fie prin creșterea veniturilor viitoare, fie prin reducerea cheltuielilor ulterioare de întreținere și funcționare) – sau în categoria reparațiilor curente (pe costurile perioadei) – dacă lucrările respective nu vor produce beneficii viitoare și au menirea de a menține parametrii inițiali ai imobilizării.

Însă trebuie analizată și **perioada de deținere a acelor lucrări.**

Concomitent cu capacitatea lucrărilor de a genera beneficii viitoare, se analizează dacă lucrările sunt prognozate să dureze o perioadă mai mare de un an. În cazul în care cele două condiții sunt îndeplinite, atunci acestea se vor clasifica drept imobilizări.

Identificarea lucrărilor efectuate la clădirile utilizate în baza unor contracte de închiriere sau alte asemenea drept investiții se face dacă acestea au ca efect sporirea gradului de confort și ambient sau asigură protecția valorilor umane și materiale.

Tratamentul contabil al lucrărilor clasificate ca investiții, efectuate de către chiriaș asupra clădirilor utilizate în baza unor contracte de închiriere, este similar cu cel al realizării unei imobilizări proprii.

Astfel, se identifică **două metode de realizare a unei construcții, respectiv a unei investiții:**

- 1) **în regie proprie** – când lucrările sunt realizate de către entitate, cu resurse și eforturi proprii;
- 2) **de către o societate specializată.**

În continuare, vom aborda din punct de vedere contabil, inserând și aspecte fiscale, modalitatea de înregistrare a investițiilor, în funcție de metoda utilizată.

1) Metoda de realizare în regie proprie

Conform acestei metode, entitatea achiziționează materialele și serviciile, asigurând cu ajutorul salariaților proprii realizarea lucrărilor.

EXEMPLU

O societate deține spre utilizare, în baza unui contract de închiriere, care are o durată de 60 de luni, o clădire a cărei valoare furnizată de proprietar – persoană fizică – este de 1.000.000 lei.

În cadrul contractului este inserată o clauză, acceptată de ambii parteneri, conform căreia toate lucrările de amenajare se cedează proprietarului fără o contraprestație din partea acestuia, indiferent de gradul de finalizare a acestora, la rezilierea contractului din orice motive. Durata lucrărilor efectuate de chiriaș este preconizată la trei luni, iar clădirea va fi destinată realizării de operațiuni taxabile.

În prima lună, societatea utilizatoare achiziționează materiale (ciment, glet) în valoare de 80.000 lei plus TVA 24%.

● Operațiunile contabile din prima lună, la nivelul utilizatorului, sunt următoarele:

1) în baza contractului de închiriere și a informației primite de la proprietar privind valoarea clădirii, se înregistrează extracontabil clădirea luată cu chirie:

Debit 8031		1.000.000 lei
„Imobilizări corporale luate cu chirie”		

2) în baza facturilor de la furnizori, se înregistrează achiziția de materiale, în valoare de 80.000 lei plus TVA 24%:

%	=	401	99.200 lei
3028		„Furnizori”	80.000 lei
„Alte materiale consumabile			
4426			
„TVA deductibilă”			19.200 lei

3) în baza bonului de consum, se înregistrează consumul acestor materiale:

6028	=	3028	80.000 lei
„Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		„Alte materiale consumabile”	

4) la finalul lunii, pe baza statelor de salarii, se înregistrează salariile angajaților care lucrează la realizarea investițiilor și contribuțiile firmei:

641	=	421	3.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal-salarii datorate”	

645x	=	431x	1.000 lei
„Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”		„Asigurări sociale”	

5) la finalul primei luni, pe baza procesului-verbal de recepție provizorie (cod 14-2-5/a) – adaptat corespunzător pentru recepția investiției în curs de execuție –, se înregistrează investiția în curs, la nivelul valorii cheltuielilor ocazionate de realizarea sa, în valoare de 84.000 lei, stabilită astfel:

- cheltuielile cu materialele consumabile = 80.000 lei
- cheltuielile cu salariile personalului = 3.000 lei
- cheltuielile cu contribuțiile firmei = 1.000 lei.

231	=	722	84.000 lei
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

În a doua lună, societatea achiziționează materiale (superrigips, adeziv și pereți despărțitori), în valoare totală de 100.000 lei plus TVA 24%.