



Circulara contabilului român



an 3 / nr. 36,
septembrie 2016

Soluții eficiente pentru cele mai presante probleme fiscal-contabile

EDITORIAL

Toamna se numără... banii

Concediile s-au terminat pentru toată lumea. Cine mai este în concediu? Atmosfera relaxantă,



toropeala de august se duce încetul cu încetul. Gândul dumneavoastră se îndreaptă, fără voie și de nevoie, către proiecte de terminat, cifre de afaceri de atins, profit de obținut, bani de numărat.

Banii fac pământul să se învârtă, iar dumneavoastră sunteți printre cei mai în măsură să confirmați. Printre declarații depuse, situații financiare încheiate, înregistrări contabile fără cusur, banii sunt atât un instrument, cât și un țel. Gata cu vacanțele, banii așteaptă să fie numărați!

Spre un sfârșit de an productiv!

David Trușcă
Redactor-șef

Formularul 088. Societate încadrată la risc fiscal mare

Ce declarații trebuie să depună o societate încadrată la risc fiscal mare la schimbarea asociaților?

Conform prevederilor de la art. 4 din O.P.A.N.A.F. nr. 3.841/2015, cu modificările și completările ulterioare, formularul 088 se completează și se depune de către persoanele impozabile, societăți, înființate în baza Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Acestea trebuie să fie înregistrate în scopuri de TVA potrivit dispozițiilor art. 316 din Codul fiscal, la solicitarea organelor fiscale competente, formulată în temeiul prevederilor art. 58 din Codul de procedură fiscală, în situația în care prezintă risc fiscal, în urma selecției efectuate în mod automat, prin intermediul aplicației informatice dezvoltate la nivel central, în baza criteriilor stabilite de organul fiscal central desemnat în acest scop.

Conform prevederilor de la art. 88 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, formularul 088 se depune în termen de 15 zile de la data solicitării organului fiscal.

DIN SUMAR:

- 2 ▶ Garanție pentru lucrări construcții. Regim TVA
- 6 ▶ Depășire plafon TVA. Depunere declarații
- 7 ▶ Legea nr. 70/2015. Plăți în numerar
- 8 ▶ Completare bilanț. Solduri cu minus în balanță
- 12 ▶ Obligații TVA privind achiziții de servicii de la furnizori din UE și din afara UE

Garanție pentru lucrări construcții. Regim TVA

O firmă a primit o factură de lucrări construcții cu garanție de bună execuție de la un furnizor din sistemul de TVA la încasare. Firma achită integral prestația, mai puțin garanția către furnizor. Pentru partea de garanție reținută înregistrează TVA neexigibilă în contul 4428. Ulterior, furnizorul iese din sistemul de TVA la încasare, înainte de termenul de deblocare (exigibilitate) a garanției.

Care este tratamentul contabil și fiscal pentru TVA aferentă garanției neexigibile și neachitate la momentul ieșirii furnizorului din sistemul de TVA la încasare?

Începând cu data de 1 ianuarie 2007, garanțiile constituite pentru lucrările de construcții-montaj nu mai intră în sfera TVA astfel încât suma TVA deductibilă, aferentă garanțiilor, să fie considerată neexigibilă până la momentul recepției finale a lucrărilor.

Constituirea garanției pentru lucrările de construcție se efectuează în funcție de prevederile contractului încheiat între prestator și beneficiar care pot conveni că valoarea garanției, de exemplu de 10%, se calculează fie asupra valorii lucrărilor de construcții, exclusiv TVA (100.000 lei), fie asupra valorii facturii totale emise (124.000 lei – TVA 24% pentru lucrări efectuate între 1.07.2010 – 31.12.2015). Deci, modul de calcul al garanției reținute este flexibil, fără a fi impus printr-un act normativ.

Modalitatea de emitere a facturilor aferente lucrărilor în construcții pentru care se rețin garanții de bună execuție se regăsește în precizările publicate pe site www.mfinante.ro la secțiunea *Referințe*, identificată prin titlul „Informații cu privire la garanțiile de bună execuție” al cărui text îl redăm integral:

„Datorită numărului mare de solicitări primite la Direcția de legislație în domeniul TVA cu privire la regimul fiscal aferent garanțiilor de bună execuție, facem următoarele precizări:

Orice garanții percepute pentru a asigura buna execuție a unui contract sau de altă natură nu reprezintă operațiuni în sfera de aplicare a TVA, nefiind livrări de bunuri sau prestări de servicii în sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Prin urmare, persoanele care percep garanții nu au obligația să factureze aceste sume, conform art. 155 alin. (1) din Codul fiscal.

Totuși, în situațiile în care beneficiarii solicită în mod expres o factură pentru garanții, pentru scopuri contabile, factura nu va cuprinde TVA.

Exemple de garanții: în cazul contractelor de închiriere de bunuri imobile sau de bunuri mobile corporale, persoana care închiriază bunurile poate percepe o garanție clientului său pentru a se asigura în cazul deteriorării bunului sau a neplății chiriei; la licitațiile organizate în special de instituții publice, furnizorii trebuie să depună o garanție pentru a asigura că vor îndeplini obligațiile contractuale etc.

În cazul lucrărilor de construcții-montaj, datorită specificului, prestatorii, în general, înscriu în facturi garanțiile de bună execuție. Întrucât legislația de dinainte de aderare prevedea că exigibilitatea pentru garanțiile de bună execuție pentru lucrări de construcții-montaj intervenea la data procesului-verbal de recepție a lucrărilor sau la data încasării garanțiilor de către prestator, există multe probleme din cauza modificărilor legislative după data aderării, care practic au abrogat regimul aparte al garanțiilor de bună execuție pentru lucrări de construcții-montaj.

Prestatorii au obligația să înscrie în facturi valoarea lucrărilor de construcții-montaj, așa cum rezultă din situațiile de lucrări și să colecteze TVA pentru această valoare, fără ca această sumă să fie influențată de garanția de bună execuție.

Pentru exemplificare prezentăm următoarele posibilități:

- I. situație de lucrări: 1.000 lei – valoarea se înscrie în factură;**
- TVA aferentă: 190 lei, se înscrie în dreptul bazei impozabile de 1.000 lei;
 - garanția de bună execuție: 10% = 100 lei; poate fi înscrisă în factură cu semnul minus, în dreptul său nu se trece TVA, iar restul de plată a facturii va fi $1.190 - 100 = 1.090$;
 - TVA care se va colecta în contul 4427 = 190 lei;

- II. situație de lucrări: 1.000 lei – valoarea se înscrie în factură;**
- TVA aferentă: 190 lei, se înscrie în dreptul bazei impozabile de 1.000 lei;
 - garanția de bună execuție 10% = 100 lei, poate fi

prevederilor actului constitutiv.

Din punct de vedere fiscal, conform art. 25 alin. (4) lit. c), nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII.

Aceste cheltuieli sunt deductibile pentru cazul în care stocurile/mijloacele fixe amortizabile se înscriu în oricare dintre următoarele situații/condiții:

1. au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;
2. au fost încheiate contracte de asigurare;
3. au fost degradate calitativ și se face dovada distrugerii;

4. au termen de valabilitate/expirare depășit, potrivit legii.

La pct. 17 alin. (3) din Normele metodologice se prevede că, condiția referitoare la distrugerea stocurilor se consideră îndeplinită atât în situația în care distrugerea se efectuează prin mijloace proprii, cât și în cazul în care stocurile sau mijloacele fixe amortizabile sunt predate către unități specializate.

Dovada distrugerii constă în documente ce atestă stocul cantitativ-valoric al bunurilor degradate calitativ, respectiv listele de inventariere întocmite în conformitate cu O.M.F.P. nr. 2.861/2009, procesul-verbal întocmit de comisia de inventariere cu privire la degradarea calitativă, propunerea de distrugere a bunurilor și procesul-verbal întocmit cu ocazia distrugerii bunurilor, însoțit de alte documente.

Decontare combustibil transport de la și la locul de muncă cu autoturism propriu. Deductibilitate

O societate comercială decontează unui angajat cheltuielile cu combustibilul pentru autoturismul propriu pentru deplasarea de la și la locul de muncă. Este suficient un act adițional la contractul individual de muncă pentru angajatul respectiv în care să se prevadă că societatea decontează aceste cheltuieli? În contractul colectiv nu se prevăd aceste decontări.

Care este monografia contabilă în acest caz?

Societatea poate deconta cheltuielile cu combustibilul pentru deplasarea angajatului de la și la locul de muncă cu autoturismul propriu în baza unui act adițional la contractul individual de muncă, având în vedere că în contractul colectiv de muncă nu se prevede acest lucru.

Neputând fi vorba de o utilizare exclusivă a autoturismului în interesul activității economice a societății (autoturismul nu este pus la dispoziția societății pentru a fi utilizată de aceasta exclusiv în scop economic, ci este utilizat de angajat și în interes personal), cheltuielile cu combustibilul și TVA aferentă sunt deductibile în procent de 50% din sumele înscrise în documentele justificative prezentate de angajat, în conformitate cu prevederile conform art. 25 alin. (3) lit. l) și art. 298 alin. (1) din Codul fiscal.

Din punct de vedere salarial, sunt considerate venituri neimpozabile contravaloarea transportului la și

de la locul de muncă al salariaților, precum și avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cota de 50% potrivit art. 76 alin. (4) lit. a) și lit. t) din Codul fiscal.

Pe lângă actul adițional la contractul individual de muncă, deducerea limitată de 50% se realizează pe baza facturii ori a bonurilor fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate (adică conțin, pe lângă codul de înregistrare în scop de TVA al furnizorului, denumirea, cantitatea de combustibil, valoarea și TVA aferente, și codul de înregistrare în scop de TVA al societății menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal – pct. 69 alin. (6) din Normele metodologice date în aplicarea art. 299 din Codul fiscal).

Deoarece deductibilitatea este de 50% nu este nevoie de întocmirea de foi de parcurs după cum se prevede la pct. 68 alin. (4) din Normele metodologice date în aplicarea art. 298 din Codul fiscal. Totuși, este recomandat ca în actul adițional ori într-un alt act (spre exemplu, decizia internă pentru punerea în aplicare a actului adițional) să se prevadă și distanța de la și la locul de muncă, precum și limita de combustibil ce urmează a fi decontată, pentru a evita problema justificării cheltuielilor în situația înregistrării unor cheltuieli exagerate cu combustibilul.

taxă a intervenit conform art. 282 alin. (2) lit. a) și b) din Codul fiscal înainte de data trecerii la regimul normal de taxă și al căror fapt generator de taxă, respectiv livrarea/prestarea, are loc după această dată.

Ajustările efectuate se înscriu în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior.

Pentru ajustarea taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească condițiile și să dețină documente justificative care îi dau drept de deducere.

Ajustarea taxei deductibile aferentă bunurilor aflate în stoc se înregistrează prin articolul contabil:

4426	=	301, 302, 371
„TVA deductibilă“		„Materii prime“/ „Materiale consumabile“/ „Mărfuri“

Ajustarea taxei incluse în costul de achiziție al auto se face pentru taxa aferentă valorii neamortizate și se înregistrează:

4426	=	2133
„TVA deductibilă“		„Mijloace de transport“

Amortizarea lunară se va recalcula pe baza valorii nete a imobilizării raportate la durata de utilizare rămasă.

La facturarea unui serviciu se aplică cota în vigoare la data faptului generator, respectiv la data prestării serviciului.

Legea nr. 70/2015. Plăți în numerar

O societate are ca activitate declarată achiziția și livrarea de fructe de pădure în stare proaspătă. Pentru achiziție se acordă avans salariaților cu decontare ulterioară. Dacă în cursul unei zile este necesară acordarea de avansuri peste 10.000 lei (pentru aceste achiziții) se poate plăti sau trebuie fragmentată plata pe mai multe zile? Perioada de achiziție este foarte scurtă, de regulă două săptămâni maximum.

Potrivit prevederilor art. 3 alin. (1) lit. c) și e) și alin. (3) din Legea nr. 70/2015, cu modificările și completările ulterioare, se pot efectua operațiuni de plăți în numerar reprezentând plăți din avansuri spre decontare, în limita unui plafon zilnic de 5.000 lei, stabilit pentru fiecare persoană care a primit avansuri spre decontare, dar nu mai mult de un plafon total de 10.000 lei/zi.

Redăm în continuare prevederile legale anterior invocate:

„Art. 3

(1) Prin excepție de la prevederile art. 1 alin. (1) se pot efectua operațiuni de încasări și plăți în numerar, în următoarele condiții:

(..)

c) plăți către persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1), în limita unui plafon zilnic de 5.000 lei/persoană, dar nu mai mult de un plafon total de 10.000 lei/zi;

e) plăți din avansuri spre decontare, în limita unui plafon zilnic de 5.000 lei, stabilit pentru fiecare persoană care a primit avansuri spre decontare.

(3) Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către furnizorii de bunuri și servicii pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei și, respectiv, de 10.000 lei, către magazinele de tipul cash and carry. Per-

soanele prevăzute la art. 1 alin. (1) pot achita facturile cu valori care depășesc plafonul de 5.000 lei, către furnizorii de bunuri și servicii, respectiv de 10.000 lei, către magazinele de tipul cash and carry, astfel: 5.000 lei/10.000 lei în numerar, suma care depășește acest plafon putând fi achitată numai prin instrumente de plată fără numerar.

(...)

(4) La data acordării avansurilor spre decontare, sumele aferente intră în calculul plafonului zilnic prevăzut la alin. (1) lit. c) sau d), după caz.“

Dacă plățile în numerar se fac către persoane fizice, plafonul de plăți nu poate depăși 10.000 lei/zi/persoană, conform prevederilor de la art. 4 alin. (4) din Legea nr. 70/2015, cu modificările și completările ulterioare, redate în continuare:

„Art. 4

(..)

(4) Operațiunile de plăți în numerar efectuate de persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1), către persoane fizice, reprezentând contravaloarea unor achiziții de bunuri sau a unor prestări de servicii, dividende, cesiuni de creanțe sau alte drepturi și restituiri de împrumuturi sau alte finanțări se efectuează cu încadrarea în plafonul zilnic de 10.000 lei către o persoană. Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către o persoană, pentru tranzacțiile mai mari de 10.000 lei.“

În concluzie, se pot acorda avansuri spre decontare salariaților în sumă de 5.000 de lei/zi, însă nu se pot deconta avansurile prin plata furnizorilor mai mult de 5.000 de lei pentru persoane juridice și PFA pentru o factură și 10.000 de lei dacă se fac plăți către persoane fizice.

Costul de achiziție al unui mijloc fix achiziționat. Monografie contabilă

O societate comercială având ca obiect de activitate transportul internațional de mărfuri a cumpărat un TIR (cap tractor) în leasing financiar din Germania. S-a apelat la serviciile unei firme specializate care a adus mașina în București. Pentru acest serviciu s-a primit o factură cu TVA care are ca explicație „Transport extern de marfă pe ruta Nürnberg – București” în valoare de 4.470 lei + TVA. Cum se înregistrează în contabilitate această factură? Mărește valoarea mijlocului fix sau ca serviciu?

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, avem următoarele aspecte legale referitoare la evaluarea unui bun intrat în unitate prin achiziție:

„8. În înțelesul prezentelor reglementări se aplică următoarele definiții:

(6) cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.

În acest sens, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le

poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată;”

Prin urmare, transportul se va include în costul mijlocului fix, chiar dacă acesta este achiziționat în leasing financiar.

Înregistrarea contabilă va fi:

%	=	404
2133		„Furnizori de
„Mijloace		imobilizări”
de transport“		
4426		
„TVA deductibilă“		

Ajustare pentru deprecierea creanțelor. Monografie contabilă

O societate are un client incert, persoană juridică, al cărui debit este astfel: în septembrie 2013, suma de 7.530 lei și în mai 2014, suma de 17.125 lei. Pentru aceste sume nu s-au constituit provizioane până în acest moment deși au trecut 270 de zile de la scadența facturilor. Se mai poate constitui provizion? În ce procent? Societatea riscă vreo sancțiune pentru faptul că nu a constituit provizion? Când se poate trece un client în categoria incert?

Din punct de vedere contabil, delimitarea clienților incerti de creanțele obișnuite este o obligație impusă de îndeplinirea obiectivului fundamental al contabilității – acela de a prezenta o imagine fidelă a situației financiare a unei entități economice.

Cu toate că această delimitare nu modifică matematic mărimea activului net, ea oferă utilizatorilor Situațiilor financiare o imagine corectă a patrimoniului și a eventualelor dificultăți ce se pot ivi din cauza eventualei neîncasări a creanțelor.

O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, reglementează în acest sens – la punctul 331 alin. (1):

„Creanțele incerte se înregistrează distinct în contabilitate (contul 4118 „Clienți incerti sau în litigiu” sau în conturi analitice ale conturilor de creanțe, pentru alte creanțe decât clienții).”

Deci reflectarea în contabilitate a faptului că la încasarea unei creanțe pot exista dificultăți se face prin formula contabilă:

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

Dificultățile devin aparente atunci când, în urma neîncasării la termen a unei creanțe, se constată că:

– notificările de plată trimise clientului rămân fără răspuns, sau acesta nu mai este de găsit la sediul din contract ori pur și simplu nu dau niciun rezultat;