

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, economist Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – MARTIE 2019

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- **Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice** 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFII CONTABILE

- **Ambalaje care circulă în sistem de restituire** 12
economist Olga CREVELESCU
- **Proiect cu finanțare nerambursabilă din POR** 18
consultant fiscal Ela DUMITRA

✓ CAZURI PRACTICE

- **Program informatic realizat în regie proprie. Recunoașterea drept imobilizare necorporală** 27
- **PFA. Vânzare apartament din patrimoniul afacerii** 28
- **Rata de creștere a profitului din exploatare** 30
- **Mijloc fix constatat în plus la inventar** 31
- **Estimare dividende în anul 2019. Contribuție CASS. Declarația unică** 33
- **Obligații fiscale privind veniturile realizate din asociere** 34
- **PFA. Contribuții CAS** 35
- **Operații triunghiulare. TVA** 36
- **Venituri realizate de PFA pentru activitate efectiv desfășurată în străinătate** 38
- **Modificare domiciliu. Depunerea online a declarației 070 prin declarația 700** 40



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-Produție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Bucurie mare pentru persoanele fizice care obțin venituri din activități independente, chirii, drepturi de autor, dobânzi sau dividende, precum și din alte surse, întrucât termenul de depunere a declarației unice se va prelunge până la data de 31 iulie 2019 inclusiv, potrivit unui proiect de ordonanță de urgență publicat de Ministerul Finanțelor Publice. Reamintim că, în acest an, termenul pentru depunerea Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice era stabilit conform Codului fiscal la data de 15 martie.

Prin această ordonanță de urgență se propune și prorogarea termenului pentru plata impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii, datorate de persoanele fizice în situațiile reglementate de Codul fiscal, până la data de 31 iulie 2019, inclusiv. Pentru depunerea Declarației unice prin mijloace electronice de transmitere la distanță și plata integrală a obligațiilor fiscale până la data de 31 iulie 2019, inclusiv, se va acorda o bonificație de 5%.

1. Persoanele obligate să depună declarația unică

Declarația se completează și se depune de către persoanele fizice care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din România sau/și din străinătate, care datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii, potrivit prevederilor Codului fiscal.

Pentru ce categorii de venituri se va depune declarația unică:

- venituri din activități independente;
- venituri din drepturi de proprietate intelectuale;
- venituri din asocierea cu o persoană juridică;
- venituri din cedarea folosinței bunurilor;
- venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;
- venituri din investiții;
- venituri din alte surse.

Declarația se completează și se depune și de către persoanele fizice care nu realizează venituri, dar care optează pentru plata contribuției de asigurări sociale de sănătate.

2. Termenul de depunere a declarației unice

Declarația se depune până la data de 15 martie 2019 (31 iulie 2019 potrivit proiectului ordonanței de urgență inclusiv, de către persoanele fizice care au obligația:

- declarării impozitului pe veniturile realizate din România sau/și din străinătate în anul 2018;
- declarării impozitului pe venitul estimat/norma de venit a se realiza din România în anul 2019;

- declarării venitului estimat pentru încadrarea ca plătitor de contribuții sociale pentru anul 2019 și, după caz, a declarării contribuțiilor sociale datorate în anul fiscal 2018.

Declarația se depune în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului, în cazul contribuabililor care încep o activitate în cursul anului fiscal și a celor care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare pentru care impunerea este finală și care nu au avut, până la acea dată, obligația depunerii declarației unice.

3. Modalitățile de depunere începând cu anul 2019

Începând cu acest an, declarația nu se mai poate depune la ghișeele administrațiilor fiscale, ci numai prin mijloace electronice de transmitere la distanță, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, respectiv:

- prin intermediul serviciului „Spațiul privat virtual” (SPV);
- pe site-ul e-guvernare.ro, cu semnătură electronică calificată.

Programul de asistență este pus la dispoziția contribuabililor gratuit de unitățile fiscale subordonate sau poate fi descărcat de pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la adresa www.anaf.ro.

4. Rectificarea declarației unice

Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice poate fi corectată de contribuabili din proprie inițiativă, ori de câte ori informațiile actuale nu corespund celor din declarația depusă anterior, prin depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Declarația rectificativă se întocmește pe același formular, bifându-se cu **X** căsuțele aflate pe prima pagină a formularului (capitolul I „Date privind impozitul pe veniturile realizate și contribuțiile sociale datorate în anul 2018” și/sau capitolul II „Date privind impozitul pe veniturile estimate/norma de venit a se realiza în România și contribuțiile sociale datorate în anul 2019”, după caz).

Atenție!!!!!!!

Declarația rectificativă se completează înscriindu-se toate datele și informațiile prevăzute în capitolul supus rectificării, inclusiv cele care nu diferă față de declarația inițială.

Declarația rectificativă se utilizează pentru:

- corectarea impozitului pe venit, precum și a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice;
- modificarea datelor de identificare a persoanei fizice;
- modificarea unor date referitoare la categoria/sursa veniturilor sau a nivelului acestora, potrivit legii;
- modificarea unor date referitoare la contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- corectarea altor informații prevăzute de formular.

La rectificarea declarației se vor avea în vedere următoarele **reguli**:

- declarația inițială este declarația care nu are nicio bifă de rectificativă selectată;
- este permisă depunerea unei singure declarații inițiale;
- declarația rectificativă este declarația cu cel puțin o bifă de rectificativă selectată (la capitolul I sau capitolul II sau la ambele capitole);
- declarația rectificativă care rectifică ambele capitole (capitolul I și capitolul II) trebuie să aibă ambele bife de rectificare selectate.

5. Principalele instrucțiuni de completare a declarației unice

Actul normativ care reglementează modul de completare a declarației unice este Ordinul ANAF nr. 49/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului „Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice”.

Declarația se completează pe surse și categorii de venit, de către contribuabil sau de către împuternicitul/curatorul fiscal al acestuia.

Ambalaje care circulă în sistem de restituire

economist
Olga CREVELESCU

MONOGRAFII
CONTABILE

În cadrul stocurilor se cuprind ambalajele, care includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte.

În conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, în cadrul stocurilor se cuprind, pe lângă mărfuri, materii prime, materiale consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, produsele, activele biologice de natura stocurilor, producția în curs de execuție și ambalajele, care includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte.

Ambalajele sunt bunuri materiale folosite pentru protejarea altor bunuri pe timpul transportului și al depozitării.

Un obiect se consideră ambalaj dacă îndeplinește condițiile din definiție fără prejudiciul altor funcții pe care acesta le poate îndeplini suplimentar, în măsura în care acesta nu face parte integrantă din produs, fiind necesar pentru a conține, a susține sau a păstra produsul pe toată durata de viață a acestuia, iar toate elementele sale sunt destinate a fi utilizate, consumate ori eliminate împreună cu produsul. Spre exemplu, sunt considerate ambalaje: cutiile pentru dulciuri, foliile care învelesc carcusele de compact discuri, pungile în care se expediază cataloage și reviste, cu o revistă înăuntru și altele; obiectele proiectate și destinate a fi umplute la punctele de vânzare, precum și obiectele „de unică folosință”, vândute umplute sau destinate a fi umplute în punctele de desfacere sunt considerate ambalaje, dacă îndeplinesc funcția de ambalare.

Spre exemplu, sunt considerate ambalaje (dacă au fost concepute pentru a fi umplute la punctul de vânzare):

- pungile din plastic sau din hârtie;
- farfuriile și paharele de unică folosință, folia alimentară aderentă;
- pungile pentru sandviciuri;
- folia de aluminiu, husele din folie de plastic pentru protejarea hainelor curățate în curățătorii.

Componentele ambalajelor și elementele auxiliare integrate în ambalaj sunt considerate ca parte din ambalajul în care sunt integrate. Elementele auxiliare agățate direct de produs sau atașate de acesta, care îndeplinesc funcții de ambalaj, sunt considerate ambalaje dacă nu sunt parte integrantă a produsului și dacă nu toate elementele lor sunt destinate a fi utilizate, consumate sau eliminate împreună cu produsul.

Sunt considerate ambalaje, cu titlu de exemplu, etichetele agățate direct de produs sau atașate acestuia.

Sunt considerate ca parte a ambalajului: etichetele adezive atașate unui alt articol de ambalaj, capsele metalice, manșoanele din plastic, dispozitivul de măsurare-dozare care face parte din sistemul de închidere a recipientului pentru detergenți, rășnițele mecanice, integrate în recipiente fără posibilitate de reîncărcare, pline cu un anumit produs, de exemplu rășnițele de piper pline cu piper.

Nu constituie ambalaje: etichetele de identificare prin radiofrecvență (RF1D).

Ambalaje achiziționate sau produse în cadrul entității

● În cazul ambalajelor achiziționate de la furnizori sau produse în cadrul entității, care sunt destinate ambalării și transportului produselor finite și al mărfurilor, sunt aplicabile principiile și regulile generale privind contabilitatea stocurilor.

Cu ajutorul contului 381 „Ambalaje” se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de ambalaje.

Contul 381 „Ambalaje” este un cont de activ.

În debitul contului 381 „Ambalaje” se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor achiziționate (401, 408, 446, 328, 542);
- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor primite de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor primite de la unitate sau subunități (481, 482);
- valoarea ambalajelor reprezentând aportul în natură al acționarilor/asociaților (456);
- valoarea ambalajelor aduse de la terți (358, 401);
- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor constatate plus la inventar și a celor primite cu titlu gratuit (608, 758);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nerestituite furnizorilor, reținute în stoc (409);
- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor realizate din producție proprie și reținute ca ambalaje (345);
- diferențe de preț în minus sau favorabile, aferente ambalajelor achiziționate (388).

În creditul contului 381 „Ambalaje” se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor vândute ca atare (371);
- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor consumate și lipsurile constatate la inventar (608);
- valoarea ambalajelor trimise la terți (358);
- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor livrate unității sau subunităților (481, 482);
- valoarea donațiilor și a pierderilor din calamități (658).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor existente în stoc la sfârșitul perioadei.

Ambalaje reutilizabile care circulă de la furnizor la client în sistem de restituire

Ambalaj reutilizabil se consideră ambalajul refolosit pentru același scop, a cărui returnare de către consumator ori comerciant este asigurată de plata unei sume – sistem depozit, prin reachiziționare sau altfel. Ambalajul reutilizabil se consideră introdus pe piață atunci când este făcut disponibil pentru prima oară, împreună cu produsul pe care este destinat să îl conțină, să îl protejeze, să îl manipuleze, să îl distribuie sau să îl prezinte.

Ambalajul reutilizabil se consideră deșeu de ambalaj când se înlătură, la sfârșitul duratei utile de viață. Ambalajul reutilizabil nu se consideră deșeu de ambalaj atunci când este returnat pentru a fi refolosit. Ambalajul reutilizabil nu se consideră ambalaj introdus pe piață atunci când este refolosit pentru ambalarea unui produs și făcut disponibil din nou. Cantitatea de deșeuri de ambalaje reutilizabile generate într-un an se consideră a fi egală cu cantitatea de ambalaje reutilizabile introduse pe piața națională în anul respectiv.

● În cazul ambalajelor reutilizabile care circulă de la furnizor la client în sistem de restituire

Cu ajutorul contului 409 „Furnizori – debitori” se ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor, prestări de servicii, imobilizări corporale sau necorporale.

Contul 409 „Furnizori – debitori” este un cont de activ.

În debitul contului 409 „Furnizori – debitori” se înregistrează:

- valoarea avansurilor acordate (401, 404);
- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (401).

Proiect cu finanțare nerambursabilă din POR

consultant fiscal
Ela DUMITRA

**MONOGRAFII
CONTABILE**

Baza legală și pașii necesari în elaborarea monografiei contabile

Înainte de a începe înregistrarea în contabilitate a operațiunilor aferente finanțării nerambursabile este recomandată studierea cu atenție a prevederilor contractului de finanțare cu toate anexele acestuia, deoarece nerespectarea prevederilor acestora duce fie la restituirea finanțării nerambursabile, fie la aplicarea de corecții financiare.

În prima etapă, STUDIAREA CONTRACTULUI DE FINANȚARE NERAMBURSABILĂ

Legislația aplicabilă finanțării nerambursabile din POR:

Hotărârea Guvernului nr. 399/2015 privind regulile de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul operațiunilor finanțate prin Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european și Fondul de coeziune 2014-2020.

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 40/2015 privind gestionarea financiară a fondurilor europene pentru perioada de programare 2014-2020.

Hotărârea Guvernului nr. 93/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 40/2015 privind gestionarea financiară a fondurilor europene pentru perioada de programare 2014-2020.

ORDONANȚĂ DE URGENȚĂ a Guvernului nr. 66 din 29 iunie 2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora.

Ordinul MDRAP nr. 765/26.05.2016 pentru aprobarea Ghidului Solicitantului – Condiții specifice de accesare a fondurilor în cadrul apelului de proiecte nr. POR 2016/2/2.1.A – Microîntreprinderi, Axa prioritară – Îmbunătățirea competitivității întreprinderilor mici și mijlocii, Prioritatea de investiții 2.1 – Promovarea spiritului antreprenorial, în special prin facilitarea exploatării economice a ideilor noi și prin încurajarea creării de noi întreprinderi, inclusiv prin incubatoare de afaceri, cu modificările și completările ulterioare.

ORDIN nr. 1.284 din 8 august 2016 privind aprobarea Procedurii competitive aplicabile solicitanților/beneficiarilor privați pentru atribuirea contractelor de furnizare, servicii sau lucrări finanțate din fonduri europene.

În a doua etapă, STUDIAREA LEGISLAȚIEI AFERENTE

În cea de a doua etapă vă recomand a proceda la studierea legislației prevăzute în contractul de finanțare și a căror titluri le-am redat în rândurile anterioare.

În cea de a treia etapă, urmează ÎNREGISTRAREA ÎN CONTABILITATE având la bază prevederile O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate

Înregistrarea în contabilitate a finanțării nerambursabile:

475. „Subvenții pentru investiții”

- 4751. „Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)”
- 4752. „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții”
- 741. „Venituri din subvenții de exploatare”
- 7411. „Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri”
- 7412. „Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale”
- 7413. „Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe”
- 7414. „Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului”
- 7415. „Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială”
- 7416. „Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare”
- 7417. „Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare”
- 7418. „Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată”
- 7419. „Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri”

ÎNREGISTRAREA EXTRACONTABILĂ A CONTRACTULUI

După semnarea contractului de finanțare nerambursabilă urmează înregistrarea extracontabilă a acestuia.

Finanțarea nerambursabilă care face parte din categoria subvențiilor reprezintă asistența acordată de Guvern sub formă de transferuri de resurse către o firmă în schimbul conformării cu anumite condiții.

În conformitate cu prevederile **punctului 396 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate**, subvențiile guvernamentale, în cazul nostru, finanțările nerambursabile **nu trebuie recunoscute până când nu ne asigurăm că se vor asigura condițiile impuse acordării acestora și subvențiile vor fi primite**.

Aceleași condiții se regăsesc prezentate și în **Regulamentul (CE) nr. 1.126/2008 al Comisiei, din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului la prezentarea Standardului Internațional de Contabilitate 20**.

Acesta este și motivul pentru care contractul de finanțare nerambursabilă semnat reprezintă un element extrapatrimonial (contingent) a cărui existență este confirmată doar prin apariția sau neapariția unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure.

Datele privind elementele extrapatrimoniale sunt prezentate la Secțiunea 4.7 „Contabilitatea angajamentelor și a altor elemente extrabilanțiere din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate”:

Secțiunea 4.7 Contabilitatea angajamentelor și a altor elemente extrabilanțiere

354. – (1) Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activele și datoriile entității se înregistrează în contabilitate în conturi în afara bilanțului, denumite și conturi de ordine și evidență.

Astfel, în această etapă, după semnarea contractului de finanțare nerambursabilă, este recomandabil ca acesta să se înregistreze EXTRACONTABIL în debitul contului **8028 Alte angajamente primite**, valoarea angajamentului, iar în creditul acestuia, valoarea angajamentului la data încetării acestuia în conformitate cu prevederile de la alin. (3) al punctului 593 din OMFP nr. 1.802/2014:

593 – (3) Conturile în afara bilanțului sunt conturi care se debitează și se creditează în funcție de modalitatea de înregistrare în conturile de bilanț a operațiunii, la scadență sau la data realizării acesteia.

● **Menționăm că pentru exemplificarea modului de înregistrare în contabilitate am luat în considerare sume ipotetice:**

8028 Debit „Alte angajamente primite”	=	173.400 lei
--	---	-------------

● **La prima cerere de plată/cerere de rambursare:**

Cu valoarea angajamentului la data încetării	=	8028 Credit „Alte angajamente primite”
---	---	---

Pe măsura depunerii cererilor de prefinanțare, a cererilor de plată sau a cererilor de rambursare este recomandabil să înregistrați în creditul **contului 8023** cu contravaloarea acestora în vederea urmării stadiului proiectului cu finanțare nerambursabilă și, totodată, pentru a avea actualizat soldul contului 802, și implicit și situația actualizată a realizării contractului.

ÎNREGISTRAREA ÎN CONTABILITATE A OPERAȚIUNILOR proiectului cu finanțare nerambursabilă

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

Contabilitatea distinctă în cazul finanțărilor nerambursabile este necesară pentru identificarea înregistrării în contabilitate a operațiunilor aferente proiectului.

Pentru proiectul cu finanțare nerambursabilă trebuie să se țină o evidență contabilă distinctă, folosind conturi analitice distincte pentru proiect, cu respectarea legislației naționale în vigoare, respectiv alin. (1) al punctului 593 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

593. – (1) Conturile sintetice din planul de conturi se pot dezvolta pe conturi analitice în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale fiecărei entități.

În baza prevederilor acestui articol, la nivel național s-a stabilit că se va merge pe o **codificare contabilă adecvată** pentru toate tranzacțiile privind finanțările nerambursabile.

Obligativitatea ținerii unei evidențe contabile distincte a proiectelor a fost inclusă chiar și în contractul de finanțare la punctul 12 de la art. 7 Obligațiile părților:

„(12) Beneficiarul trebuie să țină o evidență contabilă analitică a proiectului, utilizând conturi analitice distincte pentru reflectarea tuturor operațiunilor referitoare la implementarea Proiectului, în conformitate cu dispozițiile legale”.

Având în vedere cele enumerate mai sus, în cazul în care se obține o finanțare nerambursabilă, nu trebuie ținută separat contabilitatea acestora, ci va trebui să se țină o **contabilitate distinctă** a acestora care constă în introducerea în contabilitatea firmei de analitice distincte aferente (de exemplu, se vor crea analitice distincte pentru cheltuielile eligibile aferente proiectului).

Un element esențial de știut este faptul că prin proiectele realizate cu finanțare nerambursabilă nu se obține profit, iar dacă acesta este posibil a se obține, atunci se reduce corespunzător finanțarea cu profitul obținut. De aceea, în finanțările nerambursabile, în general veniturile din finanțare sunt egale cu cheltuielile eligibile finanțate ale proiectului.

Pentru finanțările nerambursabile nu se întocmesc situații financiare anuale separate, acestea doar se prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale. Aceste aspecte se regăsesc stipulate la **punctele 397 și 400 din O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014:**

La punctul 397 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate se precizează că, deși contabilitatea proiectelor finanțate din finanțări nerambursabile se ține distinct pe fiecare proiect în parte, pe surse de finanțare și pe fiecare contract de finanțare nerambursabilă în parte, nu se întocmesc situații financiare anuale distincte pentru fiecare proiect.

Totuși, conform **punctului 400 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014**, beneficiarii finanțărilor nerambursabile trebuie să prezinte în notele explicative la situațiile anuale informații cu privire la finanțările nerambursabile primite, destinația lor și indicatorii de îndeplinire a condițiilor impuse pentru acordarea finanțărilor nerambursabile.

Program informatic realizat în regie proprie. Recunoașterea drept imobilizare necorporală

CAZURI PRACTICE

ÎNTREBARE:

O firmă plătitoare de impozit pe profit, cu Codul CAEN 5829, a creat un program pentru calculator în regie proprie care este vândut către societăți și persoane fizice pe bază de abonament lunar, anual etc. Acest program nu a fost înregistrat în contabilitate ca și imobilizare necorporală, iar programul beneficiază până în prezent de îmbunătățiri. Între timp, societatea a încasat fonduri europene în vederea adăugării unor funcționalități acestui program. La sfârșitul proiectului de fonduri ar trebui ca, în balanță, acest produs să apară ca o imobilizare necorporală.

Care este monografia contabilă în acest sens? Care este valoarea la care trebuie înregistrat în contabilitate? Este obligatorie constituirea unui venit în momentul înregistrării acestui program drept activ? Cum se va impozita recunoașterea acestui activ în cazul societății plătitoare de impozit pe profit? Cum se va impozita recunoașterea acestui activ în cazul în care este vorba de o microîntreprindere?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Din punct de vedere contabil, pentru recunoașterea și evaluarea programelor informatice generate intern (în regie proprie) în categoria imobilizărilor necorporale trebuie verificat în ce măsură sunt respectate cerințele referitoare la recunoașterea și evaluarea imobilizărilor necorporale prevăzute la pct. 153 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, precum și cele cuprinse la pct. 167 cu privire la recunoașterea imobilizărilor necorporale provenite din faza de dezvoltare a unui proiect intern. Se analizează caracterul identificabil, deținerea controlului și probabilitatea obținerii de beneficii economice viitoare, precum și momentul obținerii acestor beneficii în cazul programului informatic creat în regie proprie.

În limita celor precizate se poate aprecia că firma trebuia să înregistreze programul informatic în contabilitate ca imobilizare necorporală, având în vedere că sunt obținute venituri cu caracter de continuitate din licențierea (vânzarea) programului informatic.

Este dificil de prezentat o monografie contabilă întrucât înregistrările contabile depind de aplicarea raționamentului contabil din reglementările contabile la situația concretă a societății.

Un exemplu practic concret de recunoaștere în contabilitate a unui program informatic realizat în regie proprie și de obținere a veniturilor în urma valorificării lui pe bază de abonament, inclusiv monografia contabilă aferentă este prezentat în extenso la pg. 24-29 din Ghidul privind aplicarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și

situațiile financiare consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, disponibil pe site-ul www.mfinante.ro, la secțiunea Domenii de activitate/Reglementări contabile/Agenți economici/Ghiduri practice economice.

Este indicat ca societatea să identifice retroactiv cheltuielile aferente realizării programului informatic respectiv și să procedeze la capitalizarea acestora prin înregistrarea corespunzătoare a programului informatic prin nota contabilă:

208	=	721
„Alte imobilizări necorporale” / analitic Program informatic		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”

În privința fondurilor europene încasate în scopul realizării/modernizării programului informatic, acestea vor fi tratate ca subvenții pentru active și se recunosc în contabilitate ca venit amânat, urmând a fi înregistrate ca venit curent pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea conform pct. 402 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Înregistrările contabile specifice sunt:

– recunoașterea dreptului de a încasa fondurile/subvențiile europene:

445	=	475
„Subvenții”		„Subvenții pentru investiții”

– încasarea fondurilor:

512	=	445
„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții”

– recunoașterea venitului aferent pe măsura amortizării programului informatic:

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

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, conform art. 19 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 5 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare, profitul impozabil/rezultatul fiscal se calculează ca diferența între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, astfel că veniturile înregistrate în contul 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale” vor intra în calculul rezultatului fiscal.

Pentru microîntreprinderi, veniturile înregistrate în contul 721 se scad din veniturile ce constituie baza impozabilă a impozitului conform art. 53 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, deci pentru aceste venituri nu se datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

PFA. Vânzare apartament din patrimoniul afacerii

ÎNTREBARE:

O PFA a cumpărat în 2000 un apartament de la o persoană fizică (contractul de vânzare cumpărare este pe PFA, nu pe persoana fizică titulară). Anual a fost înregistrată amortizare fiind diminuat astfel venitul impozabil al PFA.

Apartamentul nu figurează ca sediu și nu este folosit în desfășurarea activității PFA. Având în vedere că patrimoniul PFA și cel al persoanei fizice titulare coincid și există posibilitatea trecerii apartamentului de pe PFA pe persoana fizică titulară printr-o declarație în formă autentică la notar este posibil ca, ulterior acestor operațiuni, apartamentul să fie vândut de către persoana fizică titulară către un terț?

În acest caz, PFA are vreo obligație declarativă privind venitul obținut din vânzarea imobilului către terț? Se plătește impozit pe venit, se ia în calcul la plafonul CAS, CASS, la stabilirea CA pentru plafonul TVA? Dar dacă vânzarea se face de către PFA?

RĂSPUNS:

În cazul persoanelor care desfășoară activități independente și pentru care venitul net se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, veniturile/câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, sunt incluse în venitul brut și impozitate conform art. 68 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal.

De asemenea, potrivit pct. 7 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare în venitul brut al afacerii se include și suma reprezentând contravaloarea bunurilor și drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitării activității în patrimoniul personal al contribuabilului, operațiune considerată din punct de vedere fiscal o înstrăinare. Evaluarea acestora se face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.

Prin urmare, din moment ce apartamentul a fost alocat patrimoniului afacerii și, mai mult, pentru acesta s-a calculat amortizare care a diminuat venitul net impozabil al PFA-ului, chiar dacă apartamentul nu figurează ca sediu și nu este folosit în activitatea independentă desfășurată de PFA, la momentul trecerii în patrimoniul personal ori al înstrăinării directe către terți, PFA-ul va trebui să înregistreze venitul aferent în venitul brut al afacerii.

Valoarea rămasă neamortizată a apartamentului, limitată la nivelul veniturii realizat din înstrăinare, va reprezenta cheltuiala deductibilă, după cum se arată la pct. 7 alin. (5) lit. o) din Normele metodologice de aplicare.

Prin urmare, pentru înstrăinarea apartamentului se va înregistra venitul net impozabil corespunzător, cu consecințele de rigoare (impozit pe venit aferent și luarea în calculul plafonului la CAS și CASS).

Însă, din punctul de vedere al plafonului cifrei de afaceri de 300.000 lei pentru aplicarea scutirii de TVA, după cum se prevede la art. 310 alin. (2) din Codul fiscal, cifra de afaceri pentru aplicarea plafonului este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoană impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 297 alin. (4) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și, dacă nu sunt accesorii activității principale, a operațiunilor scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 292 alin. (2) lit. a), b), e) și f).

Vânzarea unui imobil (apartament) vechi este o operațiune scutită fără drept de deducere prevăzută la art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și intră în calculul plafonului cifrei de afaceri doar dacă vânzarea nu este accesorie activității principale.

Ținând cont de precizările de la pct. 83 alin. (2) coroborat cu pct. 70 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare, operațiunea constând în vânzarea de bunuri imobiliare nu se include în cifra de afaceri dacă sunt îndeplinite cumulativ trei condiții, și anume: realizarea acestei operațiuni necesită resurse tehnice limitate privind echipamentele și utilizarea de personal, operațiunea nu este direct legată de activitatea principală a persoanei impozabile, iar suma achizițiilor efectuate în scopul operațiunii și suma taxei deductibile aferente operațiunii sunt nesemnificative.

În limita informațiilor furnizate se poate aprecia că cele trei condiții cumulative sunt îndeplinite, iar vânzarea apartamentului nu va intra în calculul plafonului cifrei de afaceri de 300.000 lei pentru TVA.