

Consilier Contabilitate Explicată

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



Contabilitatea certificatelor verzi

Reglementările aplicabile în domeniul certificatelor verzi sunt:

- **Legea nr. 220/2008** pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie și pentru modificarea unor acte normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin **O.M.F.P. nr. 1.802/2014**, cu modificările și completările ulterioare;
- **Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **Ordinul ANRE nr. 187/2018** pentru aprobarea procedurii de facturare a certificatelor verzi;
- **Ordinul ANRE nr. 238/2019** privind stabilirea cotei obligatorii estimate de achiziție de certificate verzi, aferente anului 2020;
- **Ordinul ANRE nr. 131/24.06.2020** privind aprobarea contribuției pentru cogenerarea de înaltă eficiență și a unor prevederi privind modul de facturare a acesteia.

Emiterea și utilizarea certificatelor verzi este reglementată de Legea nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie și pentru modificarea unor acte normative, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit legii menționate certificatul verde este titlul ce atestă producerea din surse regenerabile de energie a unei cantități de energie electrică.

Certificatul se poate tranzacționa, distinct de cantitatea de energie electrică pe care acesta o reprezintă, pe o piață organizată, în condițiile legii.

Certificatul verde nu este un instrument financiar.

În ceea ce privește **obținerea certificatelor verzi**, legea menționată prevede două modalități principale de obținere a acestora, și anume:

- Pe de o parte, achiziția certificatelor verzi în baza unei cote anuale obligatorii de achiziție impuse anual furnizorilor de energie electrică de către Autoritatea Națională de Reglementare în domeniul Energiei (ANRE).

În cadrul obligației anuale de achiziție de certificate verzi, furnizorii de energie electrică sunt obligați să achiziționeze trimestrial un număr de certificate verzi egal cu produsul dintre valoarea cotei anuale obligatorii de achiziție de certificate verzi, stabilite



Valoarea contribuției pentru cogenerarea de înaltă eficiență în vigoare de la data de 1 noiembrie 2021 este de 0,02554 lei/kWh, exclusiv TVA, conform Ordinului ANRE nr. 111/27.10.2021.

Din punct de vedere contabil, la evidențierea în contabilitate a certificatelor verzi sunt avute în vedere prevederile Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Tratamentul contabil valabil după data de 1 aprilie 2017 prevede că certificatele verzi primite, inclusiv cele amânate de la tranzacționare, se evidențiază doar numeric extra-contabil în contul 804 „CertIFICATE VERZI”.

Certificatele verzi evidențiate în contul 804 „CertIFICATE VERZI” se recunosc la venituri în contul 768 „Alte venituri financiare”, la momentul tranzacționării acestora.

Furnizorii de energie electrică și producătorii obligați, potrivit legii, să achiziționeze anual un număr de certificate verzi înregistrează contravaloarea certificatelor verzi achiziționate, în contul 652 „Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”.

În situația în care achiziționarea certificatelor verzi se efectuează înainte de termenele prevăzute de lege, contravaloarea certificatelor verzi se înregistrează în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”, urmând ca la termenele legale să se înregistreze cheltuiala în contul 652 „Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”.

Din punct de vedere fiscal, respectiv din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, art. 331 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal prevede că se supune taxării inverse livrarea de energie electrică către un comerciant persoană impozabilă, stabilit în România.

De asemenea, potrivit art. 331 alin. (2) lit. f), este supus taxării inverse transferul de certificate verzi.

Condiția pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați ca plătitori de TVA, potrivit art. 316 din Codul fiscal.

La vânzarea către persoane fizice nu se aplică taxarea inversă.

EXEMPLU – evidențierea certificatelor verzi primite de producătorii de energie din surse regenerabile



Societatea Energy SA deține un parc de panouri fotovoltaice cu ajutorul căruia produce energie, fiind acreditat pentru producerea și comercializarea energiei electrice.

Pentru cantitatea de energie produsă, acest producător are dreptul de a primi în luna ianuarie un număr total de 6.000 certificate verzi. La data stabilirii numărului de certificate de primit, valoarea de tranzacționare pe piața certificatelor a unui certificat este de 187 lei/certificat.

- Înregistrarea primirii a 6.000 certificate:

Debit Cont 804 – „Certificate verzi” – 6.000 certificate
--

În cursul lunii martie, societatea vinde pe piața reglementată un număr de 400 de certificate la un preț de vânzare de 192 lei/certificat.

- Înregistrarea vânzării certificatelor verzi (400 certificate x 192 lei/certificat = 76.800 lei):

461	=	768	76.800 lei
„Debitori diverși”		„Alte venituri financiare”	

Și concomitent:

Credit Cont 804 – „Certificate verzi” – 400 certificate

EXEMPLU – contabilitatea certificatelor verzi achiziționate



Societatea Termo SA este furnizor de energie electrică și are obligația achiziționării unui număr de 3.541 certificate verzi, în trimestrul II 2022.

În luna martie, aceasta a achiziționat în avans un număr de 1.500 certificate verzi la un preț de 136 lei/certificat, iar în luna mai a achiziționat 2.041 certificate verzi la un preț de 140 lei/certificat.

- Înregistrarea în contabilitate a certificatelor verzi achiziționate în luna martie (1.500 lei x 136 lei/certificat = 204.000 lei):

471	=	401	204.000 lei
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Furnizori”	

- Achitarea:

401	=	5121	204.000 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- Înregistrarea în contabilitate a certificatelor verzi achiziționate în luna mai (2.041 lei x 140 lei/certificat = 285.740 lei):

652	=	401	285.740 lei
„Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”		„Furnizori”	

- Achitarea:

401	=	5121	285.740 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

Impozit pe profitul reinvestit

Baza legală:

Pentru determinarea sumelor scutite din cadrul profitului, a perioadei în care se aplică scutirea și pentru determinarea sumei ce se repartizează la rezerva legală la finele anului se au în vedere prevederile art. 22 din Codul fiscal.

Din punct de vedere contabil sunt luate în considerare prevederile pct. 420 – 423 referitoare la rezultatul exercițiului financiar, rezultatul reportat, repartizarea profitului și acoperirea pierderii contabile din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Principalele prevederi legale referitoare la calcularea sumelor scutite de impozit a profitului reinvestit vizează următoarele aspecte:

- la calculul profitului reinvestit este luat în calcul profitul brut contabil, soldul contului 121– Profit sau pierdere calculat cumulat de la începutul anului obținut până în trimestrul sau în anul punerii în funcțiune a activelor. Scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă în limita impozitului pe profit calculat cumulat de la începutul anului până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor, pentru contribuabilii care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit, respectiv în limita impozitului pe profit calculat cumulat de la începutul anului punerii în funcțiune a activelor până la sfârșitul anului respectiv pentru contribuabilii care aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit;
- pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, în situația în care se efectuează investiții în trimestrele anterioare, din profitul contabil brut cumulat de la începutul anului se scade suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat scutirea;
- scutiile acordate nu se cumulează și nu se „reportează” de la o perioadă de raportare la alta. În cazul în care în trimestrul în care se pun în funcțiune activele se înregistrează pierdere contabilă, iar în trimestrul următor sau la sfârșitul anului se înregistrează profit contabil, impozitul pe profit aferent profitului investit nu se recalculează;
- scutirea se calculează trimestrial sau anual, după caz;
- profitul pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, se repartizează la sfârșitul exercițiului financiar, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar;
- în cazul în care la sfârșitul exercițiului financiar se realizează pierdere contabilă, nu se efectuează recalcularea impozitului pe profit aferent profitului investit, iar contribuabilul nu repartizează la rezerve suma profitului investit.

**Atenție!**

Pentru aceste echipamente tehnologice nu se poate opta pentru metoda de amortizare accelerată.

- Pentru activele care se realizează pe parcursul mai multor ani consecutivi, facilitatea se acordă pentru investițiile puse în funcțiune parțial în anul respectiv, în baza unor situații parțiale de lucrări.

Exemplul 1:

O societate înregistrează în cursul anului N următoarele sume trimestriale privind: investițiile realizate, profitul contabil brut și profitul impozabil:

Trimestrul I:

- Profit brut contabil (sold creditor cont 121) = 121.850 lei
- Profit impozabil brut = 89.674 lei
- Investiție în mijloace fixe în trimestrul I = 65.452 lei

Trimestrul II:

- Profit brut contabil înregistrat în perioada 01.01.anul N – 30.06.anul N = 238.620 lei
- Profit impozabil brut înregistrat în perioada 01.01.anul N – 30.06.anul N = 258.856 lei
- Investiție realizată și pusă în funcțiune în luna mai anul N = 175.041 lei

Trimestrul III:

- Profit brut contabil înregistrat în perioada 01.01.anul N – 30.09.anul N = 459.860 lei
- Profit impozabil brut înregistrat în perioada 01.01.anul N – 30.09.anul N = 505.120 lei
- Investiție realizată în trimestrul III și pusă în funcțiune în luna august anul N = 725.100 lei

Trimestrul IV:

- Profit brut contabil înregistrat în perioada 01.01.anul N – 31.12.anul N = 520.165 lei
- Profit impozabil brut înregistrat în perioada 01.01.anul N – 31.12.anul N = 550.807 lei
- Investiție realizată în trimestrul IV și pusă în funcțiune în luna octombrie anul N = 59.250 lei

Pentru determinarea impozitului pe profit se procedează după cum urmează:

Trimestrul I

1. Se determină impozitul aferent profitului impozabil brut: $89.674 \text{ lei} \times 16\% = 14.348 \text{ lei}$.

65.452 lei (trimestrul I) + 169.182 lei (trimestrul II) + 201.004 lei (trimestrul III) + 59.250 lei (trimestrul IV) = 494.888 lei

Suma de repartizat după scăderea rezervei legale constituite:
494.888 lei – 12.000 lei = 482.888 lei

- Înregistrarea în contabilitate a repartizării la „Alte rezerve” la finele anului N:

129	=	1068 / analitic profit reinvestit	482.888 lei
„Repartizarea profitului”		„Alte rezerve”	

În declarația privind impozitul pe profit aferentă anului N (cod 101) – la rândul *Impozit pe profit scutit și Impozit pe profit scutit, potrivit art. 22 din Codul fiscal* se raportează impozitul pe profit total, scutit în anul N, în sumă de 78.182 lei:

10.472 lei + 27.069 lei + 31.161 lei + 9.480 lei = 78.182 lei

Pentru a beneficia de scutirea de impozit a profitului reinvestit, una din condițiile prevăzute de Codul fiscal este păstrarea în patrimoniu a activelor respective cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de utilizare economică, stabilită.

În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se percep creanțe fiscale accesorii potrivit Codului de procedură fiscală, de la data aplicării facilității, potrivit legii.

Exemplul 2:

O societate realizează în cursul anului N investiții în instalații de pasteurizare în sumă de 425.000 lei. Investiția a fost realizată în trimestrul III și pusă în funcțiune în luna noiembrie a anului N. Durata de viață stabilită pentru instalațiile achiziționate este de 10 ani.

Profitul contabil înregistrat în contul 121 *Profit și pierdere* la 31 decembrie anul N este în sumă de 2.350.000 lei.

Profitul impozabil înregistrat în anul N este de 2.925.600 lei.

Profitul impozabil aferent trimestrului IV este în sumă de 856.300 lei.

Societatea beneficiază în anul N de scutirea de impozit pe profit reinvestit, potrivit legii.

În anul N+2, în luna iunie, societatea vinde o parte din activele sale, inclusiv mijloace fixe pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit ca urmare a reducerii activității.

Mijloacele fixe sunt vândute pentru suma de 390.000 lei, plus TVA.

Valoarea contabilă a imobilizărilor înregistrată în contabilitate este:

Sold cont 213 /instalația 1 – 250.000 lei

Sold cont 2813/instalația 1 – 39.583,33 lei

Având în vedere că prin vânzarea activului după o perioadă de 19 luni societatea nu îndeplinește condiția menținerii imobilizării în patrimoniu pe o perioadă egală cu jumă-



Raportarea prin fișierul standard de control fiscal SAF-T

Anul 2022, poate anul de sfârșit al pandemiei Covid-19, este marcat pentru domeniul fiscal-contabil de una **dintre cele mai spectaculoase schimbări în procedura fiscală** – trecerea la sistemul de raportare prin fișierul standard de control fiscal SAF-T, obligație pe care o vor avea marii contribuabili începând cu **1 ianuarie 2022**. Este vorba însă numai de persoanele juridice care au făcut parte din această categorie și în anul 2021, ceilalți mari contribuabili, nou-intrați începând cu acest an, beneficiind de o amânare până la data de **1 iulie 2022**.

Pentru contribuabilii încadrați în categoria contribuabili mijlocii la data de 31 decembrie 2021, obligația de depunere a Declarației informative D406 începe de la data de 1 ianuarie 2023, în timp ce micii contribuabili sunt mai norocoși, obligația de depunere a Declarației informative începând de la data de 1 ianuarie 2025.

Să nu uităm și de perioada de grație acordată pentru trecerea la acest sistem de raportare:

- 6 (șase) luni pentru prima raportare, respectiv cinci (cinci) luni pentru a doua raportare, 4 (patru) luni pentru a treia raportare, 3 (trei) luni pentru a patra raportare, 2 (doua) luni pentru a cincea raportare, pentru contribuabilii care au obligația de transmitere lunară a fișierului SAF-T;
- 3 (trei) luni pentru prima raportare, pentru contribuabilii care au obligația de transmitere trimestrială a fișierului SAF-T.

Conform anexei 4 din Ordinul ANAF nr. 1.783/2021, Declarația informativă D406 se transmite în format electronic, data-limită de transmitere fiind:

- ultima zi calendaristică a lunii următoare perioadei de raportare, respectiv luna/trimestrul calendaristic, după caz, pentru alte informații decât cele privind secțiunile „Stocuri” și „Active”;
- la termenul de depunere a situațiilor financiare aferente exercițiului financiar, în cazul secțiunii „Active”;
- la termenul stabilit de organul fiscal central, care nu poate fi mai mic de 30 de zile calendaristice de la data solicitării, în cazul secțiunii „Stocuri”.

Contribuabilii/Plătitorii transmit Declarația informativă D406 lunar sau trimestrial, urmând perioada fiscală aplicabilă pentru taxa pe valoarea adăugată (TVA).

Contribuabilii care au ca perioadă fiscală aplicabilă pentru taxa pe valoarea adăugată semestrul sau anul transmit Declarația informativă D406 trimestrial.

Contribuabilii care nu sunt înregistrați în scopuri de TVA transmit Declarația informativă D406 trimestrial.

Data-limită pentru transmiterea declarațiilor informative D406 privind fișierul standard de control fiscal este ultima zi calendaristică din luna depunerii, reprezentând luna calendaristică imediat următoare perioadei pentru care a fost pregătită declarația informativă.

Nu putem omite în acest context pregătirile făcute de ANAF pentru a trece la noul sistem, dintre care remarcăm obligația conectării tuturor aparatelor de marcat electronice fiscale la serverele ANAF (cu termen de implementare data de 30 noiembrie 2021), precum și obligația înrolării în Spațiul privat virtual pentru toți contribuabilii.

Cum a fost implementat SAF-T în Codul de procedură fiscală

Ordonanța Guvernului nr. 11/2021 pentru modificarea și completarea Codului de procedură fiscală și reglementarea unor măsuri fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr. 832/31.08.2021, redefineste declarația informativă, prin includerea fișierului standard de control fiscal. Astfel, declarația informativă este actul întocmit de contribuabil/plătitor referitor la orice informații în legătură cu impozitele, taxele și contribuțiile sociale, bunurile și veniturile impozabile, precum și în legătură cu evidențele contabile și fiscale, inclusiv fișierul standard de control fiscal.

Contribuabilul/plătitorul are obligația de a depune la organul fiscal central o **declarație** cuprinzând informații din evidența contabilă și fiscală, denumită fișierul standard de control fiscal.

O.G. nr. 11/2021 a stabilit și **contravențiile** în cazul neîndeplinirii obligațiilor privind fișierul standard de control fiscal, astfel că reprezintă contravenții următoarele fapte:

a) nedepunerea la termenele prevăzute de lege a fișierului standard de control fiscal;

Fapta se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 5.000 lei.



b) depunerea incorectă ori incompletă a fișierului standard de control fiscal.

Fapta se sancționează cu amendă de la 500 lei la 1.500 lei.



Nu se sancționează contravențional:

- persoanele care corectează fișierul standard de control fiscal până la termenul legal de depunere a următorului fișier;
- persoanele care, ulterior termenului legal de depunere, corectează declarațiile ca urmare a unui fapt neimputabil persoanei impozabile.

Natura informațiilor pe care contribuabilul/plătitorul trebuie să le declare prin fișierul standard de control fiscal

Fișierul standard de control fiscal (SAF-T) reprezintă un standard internațional utilizat pentru transferul electronic de date din evidența contabilă și fiscală, de la contribuabili/plătitori către autoritățile fiscale și auditori.

SAF-T permite organelor fiscale accesul la date din evidența contabilă și fiscală ale contribuabililor/plătitorilor, stocate și prelucrate în mediu electronic, într-un format ușor de citit pentru testarea substanțială a controalelor și datelor sistemului, folosind software de audit proprietar, ca parte a unei metodologii care asigură eficacitate și productivitate crescută în controlul fiscal asistat de computer.

mise succesiv de către contribuabilii/plătitorii respectivi pentru perioada de depunere (lună, trimestru), până la data-limită. Sistemele ANAF asigură primirea, procesarea și păstrarea integrală a declarațiilor informative D406.

Pregătirea și depunerea informațiilor privind Activele prin Declarația informativă D406

Informațiile privind **Activele** sunt **întocmite la nivelul anului financiar** aplicat de către contribuabili și transmis printr-o singură depunere (o singură raportare) a Declarației informative D406, **până** la data depunerii situațiilor financiare aferente exercițiului financiar la care se referă.

Declarația informativă D406 pentru Active se poate depune ca o declarație independentă, nefiind necesare introducerea tuturor secțiunilor/subsecțiunilor dintr-o Declarație informativă D406, ci doar a zonelor indicate ca fiind obligatorii pentru transmiterea informațiilor despre Active.

Atenție!



Pentru depunerea Declarației Informative D406 privind Activele nu se acordă perioada de grație.

Pregătirea și depunerea informațiilor privind stocurile de produse, producție în curs și producție marfă prin declarația informativă D406

Informațiile privind Stocurile sunt întocmite și depuse la cererea ANAF, pe baza unei solicitări specifice din partea autorității fiscale. În funcție de perioada pentru care se solicită furnizarea informațiilor privind Stocurile prin Fișierul Standard de Control Fiscal SAF-T, contribuabilii vor furniza una sau mai multe declarații informative cuprinzând subsecțiunile din Fișierul SAF-T relevante pentru Stocuri, separate pentru fiecare dintre lunile/trimestrele calendaristice cuprinse în perioada pentru care a fost trimisă solicitarea de depunere din partea ANAF.

Declarațiile informative D406 pentru Stocuri se vor depune în **termenul stabilit de organul fiscal**, care nu poate fi mai mic de 30 de zile calendaristice de la data solicitării.

Ce facem atunci când primim recipisă de transmitere cu erori a D406

Pentru declarația informativă D406 transmisă cu erori identificate de ANAF și pentru care a fost comunicată recipisa ce le semnalează, contribuabilul va redepona integral declarația informativă D406, care trebuie să cuprindă fișierul standard de control fiscal SAF-T **corectat**.

Nu este admisă transmiterea unor corecții parțiale prin transmiterea doar selectivă a înregistrărilor sau câmpurilor corectate pentru cele care au prezentat erori.

După depunerea cu succes a fiecărei declarații informative D406 (cu Fișierul Standard de Control Fiscal atașat) prin portalul ANAF, se emite o recipisă cu numărul

de referință al depunerii și cu rezultatele procesării declarației informative și a fișierului standard de audit SAF-T atașat.

Recipisa poate fi obținută de către contribuabili sau de către delegații acestora accesând fie serviciul public pentru verificarea recipiselor pe baza indexului de depunere a declarației informative (index de încărcare) – <https://www.anaf.ro/StareD112/>, fie prin vizualizarea mesajelor din Spațiul Privat Virtual (SPV), pe contul contribuabilului care a depus declarația informativă.

Dacă verificarea se încheie cu succes, sistemul informatic ANAF va aloca un „**Număr de Înregistrare al Declarației – Internet**” și va genera un mesaj specific informând declarantul că declarația sa a fost verificată și reținută ca Declarație Informativă D406 validă (*mesajul poate fi consultat de declarant prin Internet pe pagina Web de interogare a stării prelucrării documentelor, folosind „Indexul de Încărcare” memorat*).

Dacă Declarația informativă D406 a prezentat erori la verificările efectuate, atunci declarația transmisă este respinsă și contribuabilul este informat prin recipisă despre acest fapt, având posibilitatea să se conformeze la depunerea Declarației informative D406 complete și corecte prin redepunerea integrală a declarației.

Important!

O dovadă a conținutului trimis la ANAF trebuie păstrată de către contribuabil pentru a permite accesul la acesta (acesta reprezentând un mijloc de probă către organismul de contestație fiscală, instanța de judecată și experții părților).



Depunerea Declarației informative D406

Depunerea Declarației Informative D406 se poate face de către contribuabilii cu obligația de depunere începând cu prima zi calendaristică a lunii următoare perioadei pentru care obligația devine activă, până la data-limită de depunere pentru perioada de raportare.

Depunerea se poate face doar de către contribuabilul cu obligație de depunere sau de către împuternicitul/reprezentantul legal al acestuia (de exemplu, contabilii autorizați sau firme de servicii specializate), folosind **contul și certificatul de semnătură digitală cu care aceștia sunt înrolați la ANAF** pentru depunerea documentelor și formularelor fiscale în format electronic.

Înrolarea pentru depunerea declarațiilor în format electronic se face cu formularul de înrolare, asociind identității utilizatorului (contribuabil sau împuternicit) certificatul de semnătură digitală calificată care va fi utilizat la încărcarea declarațiilor.

La depunerea Declarației Informative D406 se face verificarea și validarea identității contribuabilului pentru care se depune Declarația informativă D406 în raport cu identitatea cu care acesta (împuternicitul acestuia) sunt înrolați la ANAF pentru depunerea declarațiilor și formularelor fiscale în format electronic.

Activitatea unui dezvoltator imobiliar

Activitatea unui dezvoltator imobiliar se înregistrează în contabilitate potrivit Reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Activitatea desfășurată în domeniul construcțiilor este o activitate de producție concretizată în active care, în funcție de utilizarea acestora, pot fi evidențiate ca imobilizări sau stocuri.

Astfel, investiția imobiliară este proprietatea deținută de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar pentru a obține venituri din chirii sau/și pentru creșterea valorii capitalului.

Nu sunt investiții imobiliare:

- proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau în procesul de construcție ori de amenajare în vederea unei astfel de vânzări, de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute. Acestea reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;
- proprietățile imobiliare care sunt în curs de construire sau amenajare în numele unor terțe părți. Acestea reprezintă pentru entitate servicii în curs de execuție;
- proprietățile imobiliare utilizate de posesor, incluzând proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile deținute în scopul amenajării viitoare și utilizării ulterioare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile utilizate de salariați și proprietățile imobiliare utilizate de posesor care urmează a fi cedate.



Clădirile aflate în proprietatea entității și închiriate în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional, precum și clădirile care sunt libere, sunt înregistrate ca investiții imobiliare.

Transferurile între categorii

Transferurile în sau din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiată de:

- începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor;
- încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare.

În cazul în care se decide cedarea unei investiții imobiliare, cu sau fără amenajări suplimentare, societatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidență.

Amortizarea imobilizărilor

În cazul construcțiilor înregistrate ca imobilizări, acestea se amortizează prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare, respectiv asupra valorii reevaluate a imobilizărilor.

Taxarea inversă

În cazul vânzării de apartamente către persoane juridice impozabile înregistrate ca plătitori de TVA se aplică obligatoriu taxarea inversă, potrivit art. 331 din Codul fiscal.

Condiția pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 316, iar operațiunea să fie taxabilă – fie prin efectul legii (construcții noi), fie prin opțiune (construcții vechi, dar pentru care s-a depus Notificarea de taxare).

TVA aferentă operațiunilor de închiriere

Potrivit art. 292 din Codul fiscal, închirierea și leasingul bunurilor imobile sunt operațiuni scutite de taxă.

Orice persoană impozabilă poate opta însă pentru taxarea acestor operațiuni prin notificarea organelor fiscale competente.

Totodată, art. 305 din Codul fiscal prevede că se ajustează taxa dedusă în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

Astfel, dacă operațiunea de închiriere a spațiilor este scutită de taxă, iar facturarea se face fără TVA, se impune ajustarea TVA deduse la obținerea imobilizărilor respective.

În situația în care proprietarul optează pentru taxarea operațiunilor de închiriere, nu este necesară ajustarea TVA deduse inițial.

Exemplu:



Societatea Ideal Construct SRL este dezvoltator imobiliar.

În luna martie anul N aceasta achiziționează două terenuri, terenul A de la o persoană juridică, plătitoare de TVA, în valoare de 150.000 lei, și terenul B de la o persoană fizică, în sumă de 180.000 lei, în vederea construirii unui ansamblu rezidențial și a unui imobil cu spații de închiriat.

Ansamblul rezidențial construit pe terenul A constă în 50 de apartamente destinate vânzării, imobilul construit pe terenul B constă în 30 de spații ce vor fi închiriate.

Costurile aferente obținerii apartamentelor destinate vânzării sunt următoarele:

Luna aprilie anul N:

- taxe pentru obținerea autorizațiilor de construcție: 45.000 lei;
- consum materii prime: 2.360.000 lei;
- consum materiale: 415.000 lei;
- salarii: 200.000 lei;
- servicii prestate de terți: 80.000 lei;
- închiriere utilaje: 15.000 lei;
- amortizarea utilajelor: 30.000 lei.

Luna mai anul N:

- consum materii prime: 860.000 lei;
- consum materiale: 345.000 lei;
- salarii: 150.000 lei;

● Terenul B:

215	=	401	180.000 lei
„Investiții imobiliare”		„Furnizori”	

Luna aprilie anul N:*Cheltuieli aferente apartamentelor pe terenul A:*

● Taxe pentru obținerea autorizațiilor de construcție:

635	=	446	45.000 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

● Consumul materiilor prime:

601	=	301	2.360.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

● Consumul materialelor:

602	=	302	415.000 lei
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materiale consumabile”	

● Salarii:

641	=	421	200.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”	

● Contribuția asiguratorie pentru muncă (200.000 lei x 2,25% = 4.500 lei):

646	=	436	4.500 lei
„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	

● Înregistrarea serviciilor prestate de terți:

628	=	401	80.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

● Închiriere utilaje:

612	=	401	15.000 lei
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”		„Furnizori”	

● Stornarea avansurilor:

411	=	%	- 1.610.000 lei
„Clienți”		419	-1.400.000 lei
		„Clienți creditori”	
		4427/5%	- 20.000 lei
		TVA colectată	
		4427/19%	- 190.000 lei
		„TVA colectată”	

● Încasarea diferenței (3.601.500 lei – 1.610.000 lei = 1.991.500 lei):

5121	=	411	1.991.500 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

● Descărcarea gestiunii de apartamentele vândute (125.202,5 lei x 15 = 1.878.037,5 lei):

711	=	345	1.878.037,5 lei
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse finite”	

● Scoaterea din evidență a terenului vândut odată cu apartamentele:

607	=	371	45.000 lei
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

Luna aprilie anul N:*Cheltuieli aferente spațiilor de închiriat pe terenul B:*

● Taxe pentru obținerea autorizațiilor de construcție:

635	=	446	30.000 lei
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

● Consumul materiilor prime:

601	=	301	2.500.000 lei
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

● Consumul materialelor:

602	=	302	900.000 lei
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materiale consumabile”	

- Contribuția asiguratorie pentru muncă: (250.000 lei x 2,25% = 2.625 lei):

646	=	436	2.625 lei
„Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”		„Contribuția asiguratorie pentru muncă”	

- Înregistrarea serviciilor prestate de terți:

628	=	401	45.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

- Înregistrarea imobilizărilor la finele lunii mai (1.300.000 lei + 250.000 lei + 2.625 lei + 45.000 lei = 1.597.625 lei):

Costul de producție pe fiecare spațiu este de: 5.496.625 lei / 30 = 183.220,83 lei

235	=	722	1.597.625 lei
„Investiții imobiliare în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

- Recepția spațiilor:

215/analitic spațiu	=	235	183.220,83 lei
„Investiții imobiliare”		„Investiții imobiliare în curs de execuție”	

Spațiile se amortizează pe o perioadă de 25 de ani.

- Înregistrarea veniturilor din închiriere aferente primei luni (10 spații x 5.000 lei = 50.000 lei – societatea a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere):

411	=	%	59.500 lei
„Clienți”		706	50.000 lei
		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	
		4427	9.500 lei
		„TVA colectată”	

- Înregistrarea amortizării spațiilor închiriate (183.220,83 x 10 spații / 25 ani x 12 luni = 6.107,36 lei/lună):

6811	=	2815	6.107,36 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”	

Monografia contabilă a activității unui hotel

Activitatea de turism este reglementată în mod specific în principal de următoarele acte normative:

- **Ordonanța Guvernului nr. 58 /1998** privind organizarea și desfășurarea activității de turism în România, cu modificările și completările ulterioare.
- **Hotărârea Guvernului nr. 805/2001** privind unele măsuri de informare asupra tarifelor maximale pentru serviciile de cazare în structurile de primire turistice cu funcțiuni de cazare turistică la turismul neorganizat.
- **Hotărârea Guvernului nr. 1.267/2010** privind eliberarea certificatelor de clasificare, a licențelor și brevetelor de turism, cu modificările și completările ulterioare.
- **Ordinul Autorității Naționale pentru Turism nr. 65/2013** pentru aprobarea Normelor metodologice privind eliberarea certificatelor de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică, a licențelor și brevetelor de turism, cu modificările ulterioare.

Alte acte normative cu impact asupra activității de turism:

- **Legea nr. 70/2015** pentru întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar și pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 193/2002 privind introducerea sistemelor moderne de plată. La încasarea sumelor în numerar de la persoane fizice trebuie avută în vedere încadrarea în plafonul de 10.000 lei/persoană, iar în cazul persoanelor juridice, în plafonul de 5.000 lei/persoană. Diferența se poate achita numai cu instrumente de plată fără numerar.
- **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28/1999** privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
Potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, operatorii economici care încasează, integral sau parțial, cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar contravaloarea bunurilor livrate cu amănuntul, precum și a prestărilor de servicii efectuate direct către populație sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale.
Se interzice operatorilor economici care, potrivit legii, au obligația de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale și de a emite bonuri fiscale cu acestea să înmâneze clienților documente care atestă plata contravalorii bunurilor achiziționate sau serviciilor prestate, altele decât bonurile fiscale.

Desfășurarea activității de turism

Potrivit legislației specifice, activitatea de turism se desfășoară prin intermediul: hotelurilor, motelurilor, vilelor turistice, cabanelor, bungalourilor, satelor de vacanță, campingurilor, apartamentelor sau camerelor de închiriat în locuințe familiale ori în clădiri cu altă destinație, pensiunilor turistice și pensiunilor agroturistice și altor unități cu funcțiuni de cazare turistică.

Declararea și plata impozitului specific se efectuează semestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare. Suma de plată reprezintă o jumătate din impozitul specific anual.

Contribuabilii care realizează venituri și din alte activități în afara celor corespunzătoare codurilor CAEN menționate sunt obligați să determine și să plătească, concomitent:

- impozitul specific pentru veniturile din activitățile corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute la art. 1 din Legea nr. 170/2016;
- impozitul pe profit, conform Titlului II din Codul fiscal, pentru veniturile din alte activități în afara celor corespunzătoare codurilor CAEN.

Exemplu:

Un hotel asigură pentru clienții săi următoarele servicii:

- cazare cu mic dejun inclus sau cu demipensiune;
- servicii de masaj;
- închiriere ATV-uri.



În cursul lunii august anul N, hotelul are următoarele încasări, inclusiv TVA, din activitatea de cazare:

- încasări în avans din rezervări online: 300.000 lei. Ulterior, se restituie suma de 25.000 lei unor clienți care nu se prezintă și care beneficiază de anularea gratuită a rezervărilor anulate, fără penalizare;
- încasări din facturi emise către agenții de turism: 460.000 lei;
- încasări directe de la turiști: 185.000 lei.

Cheltuielile de exploatare aferente cazării în cursul lunii august anul N, exclusiv TVA, sunt:

- comision facturat de agențiile de turism: 23.000 lei;
- amortizarea lunară a clădirilor: 50.000 lei;
- amortizarea lunară a mijloacelor fixe hoteliere: 15.000 lei;
- materiale nestocate: 30.000 lei;
- obiecte de inventar date în folosință: 15.000 lei;
- servicii de reparații: 10.000 lei;
- servicii de spălătorie: 30.000 lei, exclusiv TVA;
- salarii pentru personalul angajat: 100.000 lei;
- cheltuieli de transport: 15.000 lei;
- combustibil achiziționat și consumat: 30.000 lei;
- energie electrică și apă: 24.000 lei, exclusiv TVA;
- servicii de marketing și publicitate: 15.000 lei;
- servicii de pază: 25.000 lei.

Cheltuieli de exploatare aferente restaurantului, exclusiv TVA, sunt:

- salarii personal restaurant: 30.000 lei
- amortizarea mijloacelor fixe: 18.000 lei
- consumul de materii prime: 300.000 lei
- consumul de materiale auxiliare: 50.000 lei

În cursul lunii august anul N se obțin preparate la cost de producție în valoare totală de 398.000 lei.

Încasări din serviciile de masaj: 65.000 lei, inclusiv TVA:

Cheltuieli aferente salonului de masaj, exclusiv TVA:

- salarii: 3.500 lei
- amortizări: 1.200 lei
- materiale consumabile: 300 lei

Încasări din închiriere ATV, inclusiv TVA: 35.000 lei

Cheltuieli aferente serviciilor exclusiv TVA:

- combustibil: 12.000 lei
- reparații: 5.500 lei.
- asigurări încheiate pentru o perioadă de 12 luni: 600 lei

Înregistrarea în contabilitate a operațiilor efectuate în luna august anul N:

1) Servicii cazare:

- Încasarea avansurilor din rezervări online (cotă TVA 5%):

5121	=	%	300.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		419	285.714 lei
		„Clienți-creditori”	
		4427	14.286 lei
		„TVA colectată”	

- Restituirea către clienți a sumelor din anularea rezervărilor:

%	=	5121	25.000 lei
419		„Conturi la bănci în lei”	23.810 lei
„Clienți-creditori”			
4427			1.190 lei
„TVA colectată”			

- Emiterea facturilor (300.000 lei – 25.000 lei = 275.000 lei):

411	=	%	275.000 lei
„Clienți”		704	261.905 lei
		„Venituri din servicii prestate”	
		4427	13.095 lei
		„TVA colectată”	

- Regularizarea avansurilor încasate anterior:

411	=	%	– 275.000 lei
„Clienți”		419	– 261.905 lei
		„Clienți-creditori”	
		4427	– 13.095 lei
		„TVA colectată”	

- Serviciile facturate de societatea de pază:

%	=	401	29.750 lei
628		„Furnizori”	25.000 lei
„Cheltuieli cu alte servicii prestate de terți”			
4426			4.750 lei
„TVA deductibilă”			

2) Servicii restaurant:

- Salariile personalului:

641	=	421	30.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal-salarii datorate”	

Notă:

Contribuțiile societății și cele cu reținere la sursă se înregistrează similar monografiei contabile prezentate anterior.

- Amortizare imobilizări:

6811	=	2814	18.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea altor imobilizări corporale”	

- Consumul materiilor prime:

601	=	301	300.000 lei
„Cheltuieli privind materiile prime”		„Materii prime”	

- Consumul materialelor auxiliare:

6021	=	3021	50.000 lei
„Cheltuieli cu materialele auxiliare”		„Materiale auxiliare”	

- Obținerea preparatelor:

345	=	711	398.000 lei
„Produce finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	

- Descărcarea din gestiune a produselor consumate incluse în contravaloarea serviciilor de cazare:

711	=	345	398.000 lei
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produce finite”	

3) Servicii salon masaj:

- Încasarea contravalorii serviciilor prestate:

411	=	%	65.000 lei
„Clienți”		704	54.622 lei
		„Venituri din servicii prestate”	
		4427	10.378 lei
		„TVA colectată”	

- Salariile personalului:

641	=	421	3.500 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal-salarii datorate”	

Notă:

Contribuțiile societății și cele cu reținere la sursă se înregistrează similar monografiei contabile prezentate anterior.

- Amortizare imobilizări:

6811	=	2814	1.200 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea altor imobilizări corporale”	

- Materiale consumabile:

%	=	401	357 lei
604		„Furnizori”	300 lei
„Cheltuieli privind materialele nestocate”			
4426			57 lei
„TVA deductibilă”			

4) Servicii activitate de închiriere ATV:

- Încasare tarif de închiriere:

411	=	%	35.000 lei
„Clienți”		706	29.412 lei
		„Venituri din redevente, locații de gestiune și chirii”	
		4427	5.588 lei
		„TVA colectată”	