

Consilierul Verde al Contabilului

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**



Noutăți legislative din domeniul contabil și fiscal – luna ianuarie 2022

I. **Ordinul ANAF nr. 2.127/2021** pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 212 „Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice”, publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 10 din 05 ianuarie 2022

Principalele modificări față de actualul formular sunt, în principal, următoarele:

- a) introducerea la Capitolul I, secțiunea 1 din formular, a unei subsecțiuni noi, subsecțiunea 3, care se completează de persoanele fizice care realizează, în cursul anului de raportare, venituri impuse pe baza normelor de venit din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală;
- b) introducerea la Capitolul I, secțiunea 2, a două subsecțiuni distincte, după cum urmează:
 - subsecțiunea 1 – pentru stabilirea și declararea impozitului pe veniturile realizate din străinătate;
 - subsecțiunea 2 – pentru stabilirea și declararea contribuțiilor sociale datorate de către contribuabili, pentru veniturile reprezentând remunerații, indemnizații și alte venituri similare, precum și orice alte avantaje, în bani și/sau în natură, obținute din străinătate în calitate de membri ai consiliului de administrație, membri ai directoratului, membri ai consiliului de supraveghere, administratori, directori, cenzori, membri fondatori, reprezentanți în adunarea generală a acționarilor sau orice alte activități desfășurate în funcții similare pentru activitatea desfășurată în străinătate la angajatori/plătitori de venit care nu au sediul permanent și nu sunt rezidenți fiscali în România;
- c) introducerea la Capitolul I a unei secțiuni distincte, secțiunea 7, pentru stabilirea și declararea obligațiilor fiscale datorate de către contribuabili, pentru indemnizațiile prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 111/2021;
- d) actualizarea secțiunii „Sumarul obligațiilor privind impozitul pe venitul realizat și contribuțiile sociale datorate, stabilite prin declarația curentă”, de la Capitolul I din formular, care devine secțiunea 8;
- e) completarea tabelului „Produse vegetale” de la subsecțiunea 3, Capitolul II din formular, cu o nouă categorie de venit din activități agricole pentru care venitul anual se determină pe bază de norme de venit – „Plante furajere”.

Totodată, au fost actualizate în mod corespunzător și instrucțiunile de completare a declarației unice.

Noul formular 212 va fi utilizat pentru declararea impozitului pe veniturile realizate și a contribuțiilor sociale datorate începând cu anul 2021, precum și pentru declararea impozitului pe veniturile estimate și a contribuțiilor sociale datorate începând cu anul 2022.

microîntreprinderilor datorat, în următoarele 28 de trimestre consecutive, se efectuează în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor”.

Microîntreprinderile care efectuează sponsorizări au obligația de a depune declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor, aferentă anului în care au înregistrat cheltuielile respective, incluzând, după caz, și beneficiarii sumelor reportate din trimestrele anterioare.

III. Modificări privind impozitul specific

Contribuabilii obligați la plata impozitului specific unor activități, potrivit Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific, pentru anul 2022, nu datorează impozit specific pentru o perioadă de 180 de zile calculată de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe.

IV. Modificări în domeniul caselor de marcat

Până la data de 31 decembrie 2022, operatorii economici care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii prin intermediul automatelor comerciale ce funcționează pe bază de plăți cu cardul, precum și de acceptatoare de bancnote sau monede, după caz, au obligația de a dota automatele comerciale cu aparatele de marcat electronice fiscale prevăzute la art. 3 alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

X. Ordinul ANAF nr. 83/2022 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.721/2021 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, precum și privind unele obligații declarative, publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 95 din 31 ianuarie 2022

Contribuabilii mari selectați în funcție de criteriul continuității, care înregistrează o scădere a cifrei de afaceri raportate în situațiile financiare aferente anului 2020, comparativ cu cele aferente anului 2019, în procent mai mare de 50%, precum și cei care au declarat în situațiile financiare aferente acestor ani cifra de afaceri zero sunt scoși din administrarea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili și preluați spre administrare de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal.

De reținut și faptul că acești contribuabili vor depune Declarația informativă D406, începând cu data de referință stabilită în Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.783/2021, corespunzător categoriei de contribuabili în care se încadrează prin intrarea în vigoare a prezentului ordin.

XI. Ordinul ANAF nr. 77/2022 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.769/2015 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA, publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 95 din 31 ianuarie 2022

Compensări

Compensarea este o procedură de stingere a obligațiilor de plată reciproce între doi participanți la tranzacție.

Dacă cel puțin unul dintre participanți este o societate din România, se pune problema identificării procedurii corecte și a documentelor justificative de întocmit pentru ca această operațiune să fie evidențiată în contabilitate.

În practică, o societate din România poate efectua diferite tipuri de compensări:

- compensări cu persoane fizice;
- compensări cu parteneri nerezidenți;
- compensări cu o altă societate din România.

Compensări cu persoane fizice

Potrivit art. 4 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/1999 actualizată, Centrul de Pregătire pentru Personalul din Industrie – CPPI Bușteni, instituție publică cu personalitate juridică, cu atribuții în formarea profesională și gestionarea activității de compensare **dintre operatorii economici**, aflată în subordinea Ministerului Economiei, prin personalul Structurii de compensare a datoriilor din cadrul Sucursalei București, este obligat să asigure păstrarea, stocarea și utilizarea informațiilor, datelor și situațiilor comunicate de operatorii economici în condiții de confidențialitate și siguranță, în scopurile prevăzute de prezenta ordonanță de urgență, pentru prevenirea producerii unor prejudicii sau a lezării intereselor, de orice natură, ale acestora.

Astfel, dacă unul dintre parteneri nu este un operator economic, ci o persoană fizică, operațiunea de compensare nu intră sub incidența Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/1999.

Exemplu:

Societatea CarTim SRL, plătitoare de impozit pe profit și TVA, a achiziționat un imobil nou în luna decembrie anul N-1.

La achiziție s-a aplicat taxarea inversă.

În luna noiembrie a anului N s-a hotărât darea în plată/vânzarea acestui imobil către o persoană fizică (asociat). Se dorește ca această creanță să fie compensată cu dividendele convenite asociatului.

Stabilim care este tratamentul contabil pentru această operațiune, dacă este suficient să se întocmească un contract la notariat, dacă trebuie întocmită factura și care va fi regimul TVA la momentul transmiterii dreptului de proprietate asupra imobilului.

Potrivit principiului necompensării, enunțat la punctul 56 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.



Compensări cu parteneri nerezidenți

Potrivit art. 1 alin. (1) din Normele metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, aprobate prin H.G. nr. 773/2019, Centrul de Pregătire pentru Personalul din Industrie Bușteni – Sucursala București, denumit în continuare CPPI, prin structura de compensare, gestionează unitar **administrarea la nivel național a sistemului de compensare** datoriei și creanțe, Sistemul informatic de compensare, denumit în continuare SIC, precum și toate informațiile primite de la persoanele juridice, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, aprobate cu modificări prin Legea nr. 211/2001, cu modificările ulterioare.

Prin urmare, datorită faptului că operațiunea de compensare cu parteneri nerezidenți nu este restricționată prin legislația în vigoare, prin simplul acord între părți se pot compensa datoriile și creanțele.

Poate fi întocmit un înscris bilateral în care să se consemneze documentele care au generat obligațiile reciproce și modul în care se face stingerea obligațiilor în urma compensării.

Stingerea creanțelor și datoriilor se înregistrează în contabilitate la cursul valutar comunicat de BNR valabil la data efectuării operației de compensare.

Exemplu:

Societatea DevaCom din România a primit facturi de la societatea Caro LTD din Italia (Facturi pentru Achiziții intracomunitare și Servicii intracomunitare) și a emis facturi către aceeași societate din U.E. (Facturi de servicii).

Stabilim cum se procedează pentru compensarea datoriilor și creanțelor în valută (euro) și cum se evidențiază în contabilitate această compensare.



- Înregistrarea în contabilitate a facturilor pentru achiziții intracomunitare primite de la Caro LTD:

3xx	=	401
„Conturi de stocuri”		„Furnizori”

- Și aplicarea taxării inverse:

4426	=	4427
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”

- Înregistrarea în contabilitate a facturilor pentru servicii intracomunitare primite de la Caro LTD:

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

Un utilizator poate reprezenta mai multe persoane juridice declarând aceste reprezentări și încărcând pentru fiecare informațiile și documentele solicitate. O persoană juridică poate să desemneze mai mulți utilizatori, fiecare deschizând un cont și încărcând informațiile și documentele solicitate.

Facturile se încarcă individual sau fișier de facturi, folosindu-se modelul de import fișier. Informațiile transmise se actualizează în maximum o zi lucrătoare de la momentul oricărei modificări survenite. Facturile încărcate pentru o persoană juridică se validează de partener. Doar facturile validate se pot compensa. Browser-ul utilizat trebuie să fie de tip: Google Chrome.

Pentru securitatea conturilor de utilizator, accesarea se face prin intermediul numelui de utilizator și al parolei de acces, definite la înregistrarea utilizatorului și activate prin confirmarea link-ului transmis la adresa de e-mail declarată. Pentru utilizarea aplicației informatice consultați Ghidul utilizatorului SIC. Modelul de împuternicire și modelul import fișier se descarcă din SIC.

Exemplu: Compensări între două societăți din România



BricoDum SRL și EmiConstruct SRL sunt două societăți cu capital integral românesc, plătitoare de impozit pe profit și înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal.

BricoDum SRL are ca obiect de activitate comerțul cu materiale de construcții, iar EmiConstruct SRL este o firmă de construcții.

În cursul lunii iunie anul N, între cele două societăți au loc următoarele operațiuni:

- BricoDum SRL vinde către societatea EmiConstruct SRL materiale de construcții în valoare de 24.000 lei (o factură în valoare totală de 8.000 lei și o factură în valoare totală de 16.000 lei).
- EmiConstruct SRL renovează birourile în care funcționează BricoDum SRL și emite în acest sens o factură în valoare totală de 12.000 lei.

În luna iulie anul N, cele două societăți doresc să compenseze datoriile reciproce.

Vom stabili care este suma maximă pentru care se pot face compensări și care este tratamentul contabil pentru aceste operațiuni, în contabilitatea fiecărui participant.

Înregistrarea operațiunilor în contabilitatea societății BricoDum SRL:

- Înregistrarea facturii de vânzare a materialelor de construcții în valoare de 8.000 lei:

4111	=	%	8.000 lei
„Clienți”		707	6.722,69 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	1.277,31 lei
		„TVA colectată”	

Contabilitatea avansurilor plătite și încasate

În contabilitate, avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți, se înregistrează în conturi distincte.

Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale sau corporale se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori.

Avansurile încasate, respectiv acordate, nu se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli.

Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

În conturile de avansuri acordate/primite se înregistrează și ambalajele care circulă în regim de restituire.

Din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată

● Momentul la care intervine exigibilitatea TVA

Exigibilitatea taxei intervine la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

● Obligația emiterii facturilor pentru avansuri

O persoană impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Persoana juridică obligată la plata taxei trebuie să autofactureze suma avansurilor plătite în legătură cu operațiunile respective cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a plătit avansurile, în cazul în care nu se află în posesia facturii emise de furnizor/prestator, cu excepția situației în care faptul generator de taxă a intervenit în aceeași lună.

● Stornarea facturilor de avans

Facturile de avansuri emise se stornează la data emiterii facturii aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate.

Stornarea avansurilor se face fie pe o factură separată, fie pe factura pentru livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

● Deducerea TVA aferente avansurilor achitate

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate de către o persoană impozabilă, aferente bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 din Codul fiscal.

**Exemplu:**

O societate prestează servicii din domeniul IT. Aceasta primește comenzi pentru realizarea unor softuri personalizate pentru care solicită un avans de 30%, iar la finalizarea și transmiterea softului emite factura și încasează diferența.

Societatea încheie un contract cu un beneficiar din România în valoare de 10.000 lei, pentru care încasează în data de 10 decembrie un avans de 3.000 lei.

Produsul este livrat în luna februarie.

Înregistrări în contabilitatea vânzătorului:

- În luna decembrie, pentru avansul încasat, societatea emite factură:

4111	=	%	3.000 lei
„Clienți”		419	2.521 lei
		„Clienți creditori”	
		4427	479 lei
		„TVA colectată”	

- Încasarea facturii:

5121	=	4111	3.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

Factura pentru avans se declară prin formularul D 394 și se include în Declarația 300 la rândul 9 – Livrări de bunuri și prestări de servicii, taxabile cu cota 19%.

În luna februarie:

- Emiterea facturii pentru livrarea produsului:

4111	=	%	10.000 lei
„Clienți”		7015	8.403 lei
		„Venituri din vânzarea produselor finite”	
		4427	1.597 lei
		„TVA colectată”	

- Și stornarea facturii de avans:

4111	=	%	-3.000 lei
„Clienți”		419	-2.521 lei
		„Clienți creditori”	
		4427	-479 lei
		„TVA colectată”	

Exemplu:

O societate devine plătitoare de TVA începând cu data de 12 ianuarie.

În data de 5 ianuarie, societatea a emis o factură de avans în sumă de 5.000 lei către un client, fără TVA.

În data de 15 februarie se livrează bunurile pentru care a fost încasat avansul la un preț de 15.000 lei, cota de TVA aplicabilă 19%.

- Înregistrarea facturii de avans în luna ianuarie – fără TVA, fiind neplătitor de TVA la această dată:

4111	=	419	5.000 lei
„Clienți”		„Clienți creditor”	

- Încasarea avansului:

5121	=	4111	5.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

Furnizorul, după înregistrarea în scopuri de TVA, emite factura de regularizare pe care înscrie cu semnul minus baza de impozitare aferentă livrării/prestării în regim de scutire facturată/încasată înainte de înregistrarea în scopuri de TVA și, concomitent, înscrie contravaloarea integrală a livrării de bunuri/prestării de servicii aplicând regimul corespunzător operațiunii respective.

- Înregistrarea livrării bunurilor în luna februarie, cu TVA:

4111	=	%	<u>17.850 lei</u>
„Clienți”		707	15.000 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	2.850 lei
		„TVA colectată”	

- Și stornarea avansului încasat:

4111	=	419	- 5.000 lei
„Clienți”		„Clienți creditor”	

- Încasarea diferenței:

5121	=	4111	12.850 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

- **Modificarea cotei de TVA și a cursului valutar**

Cota de TVA aplicabilă este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator.

Înregistrări în contabilitatea cumpărătorului

- Înregistrarea facturii de achiziție a mărfurilor și evidențierea ambalajelor:

%	=	401	18.350 lei
371		„Furnizori”	15.000 lei
„Mărfuri”			
4426			2.850 lei
„TVA deductibilă”			
4091			500 lei
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”			

Debit cont 8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	500 lei
---	---------

- Înregistrarea facturii de stornare la restituirea celor 8 ambalaje:

4091	=	401	400 lei
„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”		„Furnizori”	

Credit cont 8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	400 lei
--	---------

- Înregistrarea facturii aferente ambalajelor nerestituite:

%	=	401	119 lei
608		„Furnizori”	100 lei
„Cheltuieli privind ambalajele”			
4426			19 lei
„TVA deductibilă”			

Credit cont 8033 – Valori materiale primite în păstrare sau custodie	100 lei
--	---------

- Compensarea datoriei aferente ambalajelor nerestituite cu creanța înregistrată în contul de furnizori debitori:

401	=	4091	100 lei
„Furnizori”		„Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”	

- Plata furnizorului:

401	=	5121	17.969 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

Impozit pe profit – Sponsorizări/mecenat/burse private

Începând cu 2 ianuarie 2022, contribuabilii plătitori de impozit pe profit au două modalități prin care pot dispune de impozitul pe profit:

1. Să încheie contracte de sponsorizări în condițiile art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal.
2. Pot dispune redirectionarea impozitului pe profit, în limita valorii stabilite potrivit art. 25 alin. (4) lit. i) pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acordarea de burse private, în termen de maximum 6 luni de la data depunerii declarației anuale de impozit pe profit, prin depunerea unui/unor formular/formulare de redirectionare.

Această nouă modalitate a fost prevăzută odată cu intrarea în vigoare a prevederilor Legii nr. 322/2021 pentru completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (publicată în Monitorul Oficial nr. 1.245/30.12.2021).

La articolul 42 din Codul fiscal, după alin. (3) se introduce un nou alineat, alin. (4), cu următorul cuprins:

„(4) În cazul în care valoarea stabilită potrivit art. 25 alin. (4) lit. i), diminuată cu sumele reportate, după caz, nu a fost utilizată integral, contribuabilii pot dispune redirectionarea impozitului pe profit, în limita valorii astfel calculate, pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acordarea de burse private, în termen de maximum 6 luni de la data depunerii declarației anuale de impozit pe profit, prin depunerea unui/unor formular/formulare de redirectionare.

În cazul contribuabililor membri ai unui grup fiscal, redirectionarea poate fi dispusă numai de persoana juridică responsabilă. Obligația plății sumei redirectionate din impozitul pe profit revine organului fiscal competent.

Redirectionarea impozitului pe profit pentru sponsorizarea entităților persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv a unităților de cult, poate fi efectuată doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data plății sumei respective de către organul fiscal, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, potrivit art. 25 alin. (4¹).

Procedura, modelul și conținutul formularului de redirectionare se stabilesc prin ordin al președintelui ANAF.”

Prin Ordonanța Guvernului nr. 11 din 31 ianuarie 2022 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru modificarea unor termene a fost modificat art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, în sensul eliminării posibilității de reportare a cheltuielilor cu sponsorizarea în cazul plătitorilor de impozit pe profit și a fost abrogat articolul 56 alineatul (1²) din Codul fiscal, astfel încât nici microîntreprinderile nu mai pot reporta cheltuielile cu sponsorizarea.

Aceste prevederi au intrat în vigoare la 3 zile de la data publicării acestei ordonanțe în Monitorul Oficial.

Potrivit art. 9 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 170/2016, contribuabilii trebuie să organizeze și să conducă evidența contabilă potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicate, cu modificările și completările ulterioare, pentru stabilirea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare activităților vizate.

Având ca bază de calcul veniturile și cheltuielile corespunzătoare activităților vizate de impozitul pe profit care fac obiectul declarației 101, se vor aplica facilitățile prevăzute de titlul II din Codul fiscal numai cheltuielilor cu sponsorizările repartizate activităților vizate de impozitul pe profit.

Tratamentul contabil

Sponsorizările efectuate de către persoanele juridice se înregistrează în conturile de cheltuieli de exploatare aferente, în corespondență cu creditul conturilor de active corespunzătoare, în funcție de natura sponsorizării.

În debitul contului 6584 „Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări” se înregistrează sponsorizările, actele de mecenat, bursele private sau donațiile acordate, în contrapartidă cu un cont de stocuri sau mijloace financiare, după caz.

Recomandăm definirea de analitice distincte astfel încât să poată fi identificate cu ușurință sponsorizările efectuate pentru care societatea poate beneficia de facilități fiscale. În cazul societăților plătitoare de impozit pe profit este necesar să se evidențieze distinct donațiile efectuate (pentru care nu se aplică facilitățile fiscale).



Exemplu:

Societatea ProCor SRL, plătitoare de impozit pe profit și înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, care comercializează electrocasnice, încheie în luna octombrie 2021 un contract de sponsorizare cu o fundație care la data încheierii contractului este înscrisă în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.



Potrivit contractului de sponsorizare încheiat cu fundația, se acordă acesteia electrocasnice în valoare de 20.000 lei fără TVA.

Tot în luna octombrie anul 2021, societatea încheie un contract privind acordarea unei burse private cu un elev al Liceului Vocațional de Muzică „Tudor Ciortea” din Brașov, cu respectarea prevederilor Legii nr. 376/2004. Cuantumul bursei private stabilit la momentul încheierii contractului este de 3.000 lei/lună.

Ținând cont de faptul că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la momentul achiziției bunurilor care fac obiectul contractului de sponsorizare, stabilim care este monografia contabilă, dacă sumele eferente sponsorizărilor și bursei acordate pot fi deduse din impozitul pe profit și care este tratamentul TVA în cazul prezentat.

Bunurile care fac obiectul contractului de sponsorizare se livrează fără factură, pe timpul transportului fiind însoțite de Aviz de expediție pe care se face următoarea mențiune „nu urmează factura – bunuri livrate în baza contractului de sponsorizare nr. .../.....”.

- Trecerea pe cheltuieli a marfurilor acordate gratuit fundației, reprezentând cheltuieli de sponsorizare se evidențiază în contabilitate astfel:

6584	=	371	5.000 lei
„Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”		„Mărfuri”	

- Înregistrarea lunară obligației de plată, în baza contractului de acordare a bursei private (3 luni):

6582	=	462	3.000 lei
„Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”		„Creditori diverși”	

- Acordarea bursei, în baza documentului care atestă efectuarea plății:

462	=	5121	3.000 lei
„Creditori diverși”		„Conturi la bănci în lei”	

Din punctul de vedere al TVA, potrivit art. 270 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal, nu constituie livrare de bunuri acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

Potrivit normelor metodologice, bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri constituită din operațiuni taxabile, scutite cu sau fără drept de deducere, precum și din operațiuni pentru care locul livrării/prestării este considerat a fi în străinătate potrivit prevederilor art. 275 și 278 din Codul fiscal.

Important!



Încadrarea în plafon se determină pe baza datelor raportate prin deconturile de taxă depuse pentru un an calendaristic. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările și acțiunile de mecenat, acordate în numerar, și nici bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă.

Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată, respectiv se colectează taxa. Taxa colectată aferentă depășirii se include în decontul întocmit pentru ultima perioadă fiscală a anului respectiv.

Impozit pe venitul microîntreprinderilor – Sponsorizări

Începând cu 2 ianuarie 2022, contribuabilii plătitori de impozit pe profit au două modalități prin care pot dispune de impozitul pe profit:

1. Să încheie contracte de sponsorizări în condițiile art. 56 alin. (1¹) din Codul fiscal.
2. Pot dispune redirectionarea veniturile microîntreprinderilor, în limita valorii stabilite potrivit art. 56 alin. (1¹) din Codul fiscal pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat sau acordarea de burse private, în termen de maximum 6 luni de la data depunerii declarației de impozit aferente trimestrului IV, prin depunerea unui/unor formular/formulare de redirectionare.

Această nouă modalitate a fost prevăzută odată cu intrarea în vigoare a prevederilor Legii nr. 322/2021 pentru completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (publicată în Monitorul Oficial nr. 1.245/30.12.2021).

La articolul 56, după alin. (2) se introduce un nou alineat, alin. (2¹), cu următorul cuprins:

„(2¹) În cazul în care valoarea stabilită potrivit alin. (1¹), diminuată cu sumele raportate, după caz, nu a fost utilizată integral, contribuabilii pot dispune redirectionarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, în limita diferenței astfel calculate pentru întregul an fiscal, pentru activități de sponsorizare, respectiv pentru acordarea de burse, în termen de 6 luni de la data depunerii declarației de impozit aferente trimestrului IV, prin depunerea unui/unor formular/formulare de redirectionare.

Obligația plății sumei redirectionate din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor revine organului fiscal competent. Redirectionarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor pentru sponsorizarea entităților persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv a unităților de cult, poate fi efectuată doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data plății sumei respective de către organul fiscal, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, potrivit art. 25 alin. (4¹).

Procedura, modelul și conținutul formularului de redirectionare se stabilesc prin ordin al președintelui ANAF.”

Prin Ordonanța Guvernului nr. 11 din 31 ianuarie 2022 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru modificarea unor termene, a fost modificat art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, în sensul eliminării posibilității de raportare a cheltuielilor cu sponsorizarea în cazul plătitorilor de impozit pe profit și a fost abrogat articolul 56 alineatul (1²) din Codul fiscal, astfel încât nici microîntreprinderile nu mai pot reporta cheltuielile cu sponsorizarea.

Aceste prevederi au intrat în vigoare la 3 zile de la data publicării acestei ordonanțe în Monitorul Oficial.

Pentru contribuabilii care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic s-au introdus, tot prin Legea nr. 322/2021, următoarele prevederi:

Tratament impozit pe venitul microîntreprinderii

Sponsorizările efectuate în luna decembrie pot fi scăzute din impozitul pe venitul microîntreprinderii datorat pentru trimestrul IV anul 2021.

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderii aferentă trimestrului IV anul 2021 este 85.300 lei.

Impozitul pe venit datorat pentru acest trimestru este 853 lei (85.300 lei x 1%).

Impozitul pe venit scutit: 853 lei x 20% = 171 lei

- Impozitul pe venit datorat se evidențiază în contabilitate astfel:

698	=	4418	682 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”		„Impozitul pe venit”	

Potrivit Instrucțiunilor de completare a formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, la rândul 1 „Suma datorată”, contribuabilii plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor înscriu impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat înainte de scăderea sumelor reprezentând sponsorizări înscrise la rândul 1.1.

La rândul 1.1. „Suma deductibilă” se înscrie suma reprezentând sponsorizări, până la nivelul valorii reprezentând 20% din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat.

Acest rând se completează numai de către contribuabilii plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care efectuează sponsorizări.

Suma sponsorizărilor efectuate către unități non-profit care nu au fost scăzute din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat este 12.829 lei (13.000 lei – 171 lei). Această sumă se reportează în trimestrele următoare, pe o perioadă de 28 de trimestre consecutive.

Scăderea acestor sume din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat, în următoarele 28 de trimestre consecutive, se efectuează în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Important!



Reportarea sponsorizărilor este posibilă doar pentru sponsorizările deja efectuate. Cheltuielile cu sponsorizările efectuate începând cu anul 2022 nu mai pot fi reportate.

Observație!



Pentru impozitul datorat în trimestrul IV, societatea nu poate opta să redirectioneze 20% din impozit conform Legii nr. 322/2021 deoarece s-a beneficiat deja de facilitățile pentru sponsorizări.

Trecerea de la impozit pe venitul microîntreprinderilor la impozit pe profit

În sensul titlului III din Codul fiscal, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ, **la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent**, un număr de trei condiții, prevăzute la art. 47 din Codul fiscal.

- a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 1.000.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;
- capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale;
- nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

Important!

Aceste prevederi se aplică și persoanelor juridice române care intră sub incidența Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități. Prevederile prezentului titlu prevalează față de prevederile Legii nr. 170/2016.

Nu pot avea calitatea de microîntreprindere următoarele persoane juridice române:

- a) Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, constituit potrivit legii;
- b) Fondul de compensare a investitorilor, înființat potrivit legii;
- c) Fondul de garantare a pensiilor private, înființat potrivit legii;
- d) Fondul de garantare a asiguraților, constituit potrivit legii;
- e) entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică.

O microîntreprindere poate trece de la regimul de impozitare pe venit la regimul de impozitare pe profit în următoarele situații:

→ de la începutul anului următor dacă:

- se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii:

În cazul în care, în cursul anului fiscal, o microîntreprindere se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii, operațiune care nu se încheie până la finalul anului, procedurile continuând în anul următor, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent se consideră că nu mai sunt îndeplinite condițiile de încadrare în categoria microîntreprinderilor și se impune întocmirea formalităților de trecere la impozit pe profit, respectiv completarea și depunerea formularului cod 010 până la data de 31 martie inclusiv a anului fiscal următor sau online, prin formularul 700, în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (3) din Codul fiscal.

- capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale:

Exemplu: Trecerea de la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la impozit pe profit în cazul în care o microîntreprindere se dizolvă cu lichidare



Societatea IvaCom SRL a funcționat ca microîntreprindere în anul N, dar a fost plătitoare de impozit pe profit în anii precedenți. În luna decembrie anul N, societatea intră în lichidare urmată de dizolvare. Cifra de afaceri realizată în anul N a fost inferioară plafonului de 1.000.000 euro.

Bilanțul înaintea partajului conține:
C1012 „Capital subscris vărsat” = 200 lei
C1061 „Rezerve legale” = 40 lei
D5121 „Conturi la bănci în lei” = 16.56 lei
D5311 „Casa în lei” = 223.44 lei

Rezerva legală a fost constituită când societatea era plătitoare de impozit pe profit și a fost dedusă la calculul rezultatului fiscal.

În acest caz, la data de 31 decembrie anul N, nu mai este îndeplinită condiția ca societatea să nu se afle în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii, prevăzută în definiția microîntreprinderii.

Potrivit art. 55 alin. (3) din Codul fiscal, IvaCom SRL va trebui să mențină sistemul de impozitare pe venit până la sfârșitul anului N, urmând ca, începând cu 01 ianuarie anul N+1, să devină plătitoare de impozit pe profit.

Din punct de vedere declarativ, microîntreprinderea va comunica organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor până la data de 31 martie inclusiv a anului fiscal următor, prin completarea declarației de mențiuni, formularul 010 sau online, prin formularul 700.

Notă: Dacă IvaCom SRL încheia procedura de dizolvare cu lichidare în anul N, până la data depunerii situațiilor financiare de lichidare la organul fiscal competent, ar fi declarat și ar fi plătit impozit pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit art. 56 alin. (3) din Codul fiscal.

Stabilim în continuare care este tratamentul contabil și fiscal pentru definitivarea operațiunii de lichidare.

Potrivit art. 26 alin. (5) din Codul fiscal, reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă, inclusiv rezerva legală, se include în rezultatul fiscal, ca venituri impozabile sau elemente similare veniturilor, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării sub orice formă, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv.

Având în vedere că societatea a devenit plătitoare de impozit pe profit în anul N+1, rezerva legală distribuită în procedura de lichidare va genera un element similar veniturilor, deci se calculează și se plătește impozit pe profit pentru suma de 40 de lei:

- Reținerea impozitului pe venitul din lichidare (10%):

456	=	446	3 lei
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

- Plata impozitului pe venitul din lichidare (declarat prin formularul 100):

446	=	5121	3 lei
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

- Plățile nete către asociați:

456	=	%	231,00 lei
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”		5311	223,44 lei
		„Casa în lei”	
		5121	7.56 lei
		„Conturi la bănci în lei”	

Toate conturile în acest moment s-au soldat.

Până la data lichidării se depun toate declarațiile din vectorul fiscal.

Exemplu: Trecerea de la impozit pe venitul microîntreprinderilor la impozit pe profit în cursul anului prin depășirea plafonului de 1.000.000 euro



Societatea BitCom SRL, microîntreprindere, comercializează aparatură IT. Această societate nu are salariați, motiv pentru care datorează bugetului de stat 3% impozit pe venit.

În perioada ianuarie-martie anul N înregistrează următoarele venituri și cheltuieli:

Venituri din vânzarea mărfurilor: 1.700.000 lei

Cheltuieli privind mărfurile: 700.000 lei

În trimestrul I anul N, microîntreprinderea păstrează sistemul actual de impunere și declară impozit pe veniturile microîntreprinderilor până pe 27 aprilie anul N prin formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, în sumă de 51.000 lei (1.700.000 lei x 3% = 51.000 lei).

- Evidențierea în contabilitate a impozitului pe venit se efectuează cu ajutorul notei contabile:

698	=	4418	51.000 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”		„Impozit pe venit”	

Venituri din exploatare impozabile aprilie – iunie anul N: 3.600.000 lei
 Cheltuieli din exploatare deductibile aprilie – iunie anul N: 1.700.000 lei
 Rezultatul fiscal aferent trimestrului II anul N: 1.900.000 lei
 Impozit pe profit datorat pentru trimestrul II anul N (16%): 304.000 lei

- Evidențierea în contabilitate a impozitului pe profit se efectuează cu ajutorul notei contabile:

691	=	4411	304.000 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozit pe profit”	

Impozitul pe profit calculat și înregistrat în contabilitate se declară până pe 25 iulie anul N prin formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” și se plătește până la aceeași dată.



Exemplu: Recunoașterea pierderilor fiscale în cazul trecerii de la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la impozit pe profit

Societatea MetoProd SRL a trecut de la plătitor de impozit pe profit la impozit pe venit la data de 01 ianuarie anul N-1, deoarece la această dată a avut o cifră de afaceri inferioară plafonului de încadrare la microîntreprinderi. La 31 decembrie anul N-2, societatea a înregistrat o pierdere fiscală de 400.000 lei, conform declarației 101 privind impozitul pe profit, depusă pentru anul N-2.

În anul N-1, MetoProd SRL a funcționat ca microîntreprindere. La sfârșitul anului N-1 înregistrează un sold debitor al contului 121 „Profit sau pierdere” în sumă de 200.000 lei. Cifra de afaceri realizată până la data de 31 decembrie N-1 a fost de 2.500.000 lei, deci inferioară plafonului de încadrare la microîntreprinderi.

Societatea are deja încadrați 10 salariați cu normă întreagă.

În primul trimestru al anului N, societatea își majorează capitalul social la 45.000 lei și își exercită opțiunea de trecere la impozit pe profit începând cu trimestrul I al anului curent.

Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care optează să aplice prevederile titlului II se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv, conform art. 48 alin. (3¹) din Codul fiscal.

Recunoașterea pierderilor fiscale:

Potrivit art. 31 alin. (4) din Codul fiscal, contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și care **anterior** au realizat pierdere fiscală recuperează această pierdere începând cu data la care au revenit la sistemul de impozitare pe profit. Această pierdere se recuperează pe perioada cuprinsă între anul înregistrării pierderii fiscale și limita celor 7 ani.

Important!



Pierdere fiscală înseamnă pierderea anuală, **stabilită prin declarația de impozit pe profit**. Pierderea realizată pe durata aplicării sistemului de impunere pe venit nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit.