

Contabilitatea societăților comerciale și a PFA

Legislație explicată • Monografii • Consultanță

- ✓ **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**

Daune/despăgubiri solicitate terților (accident auto)

În cazul distrugerii totale sau parțiale a unor imobilizări corporale, conform pct. 244 alin. (1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, creanțele sau sumele compensatorii încasate de la terți, legate de acestea, precum și achiziționarea sau construcția ulterioară de active noi sunt operațiuni economice distincte și trebuie înregistrate ca atare pe baza documentelor justificative.

O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară, conform pct. 242 alin. (1) din Reglementările contabile.

Veniturile primite de la firma de asigurări sunt venituri impozabile și se recunosc în contabilitate atunci când se poate evalua în mod credibil o creștere a beneficiilor economice viitoare legate de creșterea valorii unui activ.

Reparația autoturismului generează cheltuieli deductibile integral dacă autoturismul se încadrează la deductibilitate 100%. Cheltuiala este efectuată în scopul desfășurării de activități economice, deci TVA aferentă materialelor utilizate este deductibilă.

În situația în care autoturismul face obiectul limitării de 50% conform art. 25 alin. (3) lit. și art. 298 din Codul fiscal, 50% din cheltuielile efectuate în scopul reparării autoturismului, inclusiv 50% din TVA dedusă pentru piesele respective, sunt nedeductibile.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Limitarea dreptului de deducere al TVA la 50% se efectuează prin recunoașterea în costul materialelor/pieselor de schimb a TVA devenite nedeductibilă.

Activitatea de dezmembrări (pentru a putea vinde piese) poate fi desfășurată de către societăți autorizate în acest sens. Cu excepția entităților autorizate corespunzător, vânzarea unui autoturism avariat se consideră vânzare de mijloc fix (nu vânzare de piese auto).

În cazul operațiunilor de asigurare, societățile de asigurare sunt cele care realizează operațiuni scutite de taxă pe valoarea adăugată în baza art. 292 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în timp ce agenții economici despăgubiți reprezintă beneficiari ai unor operațiuni scutite. Pentru aceștia, despăgubirile reprezintă operațiuni în sfera TVA, motiv pentru care nu trebuie să se colecteze taxa asupra despăgubirilor încasate, la fel cum nu se colectează TVA în cazul dobânzilor încasate de agenții economici pentru disponibilitățile din conturile bancare, care sunt beneficiarii unor operațiuni scutite de TVA prestate de bănci.

Datorită faptului că atât operațiunile bancare cât și operațiunile de asigurare generează pe lângă cheltuieli, dobânzi plătite pentru operațiuni de creditare, comisioane

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Limitarea dreptului de deducere a TVA la 50% se efectuează prin recunoașterea în costul serviciilor de reparații a TVA devenite nedeductibilă.

De reținut!



În toate situațiile menționate, indiferent dacă despăgubirea este acordată inclusiv sau exclusiv TVA, societatea care primește despăgubirea nu trebuie să colecteze TVA aferentă asigurării.

II. Bunuri complet distruse sau degradate, care nu mai pot fi utilizate, ori dispărute – din cauze de forță majoră, calamități naturale, precum și bunuri pierdute sau furate, dovedite legal

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, potrivit art. 25 alin. (4) lit. c) pct. 1-3 din Codul fiscal, nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII.

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

1. bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;
2. bunurile/mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare;
3. bunurile/mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii.

Din punctul de vedere al TVA, potrivit art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.

Societățile asigurate încasează despăgubiri pentru daune totale dacă bunul este distrus în întregime și nu mai poate fi utilizat sau dacă a dispărut sau a fost pierdut din cauze de forță majoră sau calamități naturale (inundații, războaie, revoluții, incendii pentru care pompierii au constatat că sunt datorate exclusiv din alte cauze decât eroarea umană, precum și pentru bunurile furate (bunuri lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție).

Chiar dacă societatea în cauză încasează o despăgubire pentru bunul constat lipsă, aceasta nu constituie bază de impozitare pentru TVA, indiferent că sunt bunuri de natu-

deduse. Prin casare, în sensul TVA, se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia, indiferent dacă părțile componente rezultate sunt sau nu sunt valorificate, conform pct. 79 alin. (17) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De reținut!



Pentru bunurile care nu sunt de capital trebuie să se facă dovada distrugerii pentru a nu ajusta TVA, iar pentru bunurile de capital nu se ajustează TVA dacă bunurile sunt casate (scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia). În aceleași condiții, cheltuielile cu scoaterea din evidență/casarea sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Exemplu:



Societatea MIDO Com SRL, microîntreprindere înregistrată în scopuri de TVA, are un mijloc de transport avariat în urma unui accident. Autoturismul a fost implicat într-un accident și în urma constatărilor s-a constatat daună totală.

Societatea de asigurare decide că va achita o anumită sumă ca despăgubire, care se compune din valoarea autovehiculului (66.000 lei) + despăgubire pentru asistență rutieră (5.000 lei valoare fără TVA) + despăgubire pentru motorina pierdută ca urmare a evenimentului rutier (2.900 lei fără TVA). Valoarea autovehiculului a fost stabilită astfel: valoarea de piață la data accidentului 90.000 lei, din care s-a scăzut valoarea epavei stabilită în urma evaluării 24.000 lei.

Stabilim care este monografia contabilă pentru:

1. Scoaterea din evidență a autovehiculului avariat
2. Înregistrarea facturii de asistență rutieră de la data producerii accidentului a fost în sumă de 5.000 lei + TVA. Despăgubirea primită este de 5.000 lei fără TVA. Cum trebuie tratată aceasta din punctul de vedere al TVA și care sunt înregistrările contabile.
3. Combustibilul pierdut în urma producerii accidentului a fost achiziționat la valoarea de: $6,06 \text{ l} \times 5,65 \text{ lei/l} = 3.423,90 \text{ lei}$ (inclusiv TVA), despăgubirea primită este de 2.900 lei fără TVA.
4. Recepția epavei
5. Înregistrarea contabilă a despăgubirii primite (73.900 lei)
6. Cum se poate vinde un autoturism de pe societate către o altă societate sau persoană fizică rezultată dintr-o daună totală, respectiv dacă se vinde ca atare sau ca piese.

În baza prevederilor pct. 244 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, deprecierea sau scoaterea din

Achiziție de bunuri cu instalare

Potrivit art. 275 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, se consideră a fi locul livrării de bunuri locul unde se efectuează instalarea sau montajul, de către furnizor ori de către altă persoană în numele furnizorului, în cazul bunurilor care fac obiectul unei instalări sau unui montaj.

Important!

Dacă în cazul unei achiziții fără instalare locul livrării ar fi locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, în cazul bunurilor care sunt expediate sau transportate de furnizor, de cumpărător sau de un terț, în cazul unei achiziții fără instalare, locul livrării din punctul de vedere al TVA va fi în România dacă bunul este instalat/montat pe teritoriul României. Acest aspect este deosebit de important, deoarece o achiziție cu instalare nu mai este o achiziție intracomunitară, iar tratamentul declarativ este complet diferit.



Dacă locul achiziției este în România, înseamnă că se datorează TVA în România, conform art. 307 alin. (6) din Codul fiscal, unde se precizează că:

În cazul în care livrarea de bunuri/prestarea de servicii este realizată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri/prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2) și care nu este înregistrată în România conform art. 316, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România, indiferent dacă este sau nu înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316, sau persoana nestabilită în România, dar înregistrată în România conform art. 316, care este beneficiar al unor livrări de bunuri/prestări de servicii care au loc în România, conform art. 275 sau 278.

Prin excepție, persoana impozabilă ori persoana juridică neimpozabilă, stabilită în România și neînregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al unor prestări de servicii prevăzute la art. 278 alin. (4) și (5) sau al unor vânzări de bunuri la distanță prevăzute la art. 275 alin. (2) - (4), nu este persoana obligată la plata taxei dacă furnizorul/prestatorul aplică unul dintre regimurile speciale prevăzute la art. 314, 315 sau 315².

Societățile neînregistrate în scopuri de TVA plătesc efectiv TVA, prin decontul special de TVA, formularul 301.

Societățile înregistrate în scopuri de TVA nu plătesc efectiv TVA, ci vor evidenția în decontul prevăzut la art. 323 din Codul fiscal, formularul 300, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297-301 din Codul fiscal, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2)-(6) din Codul fiscal.

Utilajul este livrat din alt stat membru UE la clientul final din România.

În acest context, stabilim care este modalitatea în care va fi facturată, din punctul de vedere al TVA, operațiunea privind achiziția sistemului de parcare de către societatea din UE, și care este monografia contabilă pentru următoarele două situații:

1. Sistemul este livrat din UE direct la punctul de lucru din România al societății AmiProd SRL și este montat de către o altă societate din România plătitoare de TVA, care are contract direct cu societatea-mamă din UE și facturează direct aceștia.
2. Sistemul este livrat din UE la o sucursală din România a furnizorului din UE și, ulterior, livrat și montat la punctul de lucru din România al societății AmiProd SRL de către angajații societății din UE.

Cazul 1: Sistemul este livrat din UE direct la punctul de lucru din România al societății AmiProd SRL.

Potrivit Reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.

În acest sens, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective.

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

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

Astfel, toate costurile suportate de societate pentru achiziția și punerea în funcțiune a utilajului vor fi evidențiate în contul imobilizării, chiar dacă sumele sunt evidențiate distinct pe factura de achiziție sau pe o factură ulterioară.

- Recepția parțială a utilajului, în baza facturii primite, se poate evidenția astfel (20.000 euro x 4,95 lei/euro = 99.000 lei):

223	=	404	99.000 lei
„Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare”		„Furnizori de imobilizări”	

- Concomitent, se aplică taxare inversă la valoarea integrală a facturii:

4426	=	4427	18.810 lei
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”	

Factura astfel primită se declară în decontul de TVA, formularul 300, la rândurile 7 și 22, fără preluarea la rândurile 7.1 și 22.1, potrivit instrucțiunilor de completare a formularului 300 și, în plus, în formularul 394.

Notă:

În mod similar se înregistrează și alte recepții parțiale, dacă există.

- La final, în urma montajului, se receptionează utilajul:

2131	=	223	99.000 lei
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare”	

Cazul 2: Sistemul este livrat din UE la o sucursală din România a furnizorului din UE și, ulterior, livrat și montat la punctul de lucru din România al societății AmiProd SRL.

Dacă bunul a făcut anterior obiectul unui transfer intracomunitar și apoi este vândut din sucursală, înseamnă că achiziția în cauză este o achiziție locală, pentru care furnizorul din UE va emite factură utilizând codul de TVA obținut în România.

- Recepția parțială a utilajului, în baza facturii primite, se poate evidenția astfel:

%	=	404	<u>117.810 lei</u>
223		„Furnizori de imobilizări”	99.000 lei
„Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare”			
4426			18.810 lei
„TVA deductibilă”			

Factura astfel primită se declară în decontul de TVA, formularul 300, la rândul 24, potrivit instrucțiunilor de completare a formularului 300 și, de asemenea, în formularul 394.

Notă:

În mod similar se înregistrează și alte recepții parțiale, dacă există.

- La final, în urma montajului, se receptionează utilajul:

2131	=	223	99.000 lei
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare”	

Obligația de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale

Obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale este reglementată prin O.U.G. nr. 28 din 25 martie 1999.

Sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale operatorii economici care încasează de la populație, integral sau parțial, cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar contravaloarea:

- bunurilor livrate cu amănuntul;
- prestările de servicii.

În categoria operatorilor economici se încadrează persoanele fizice și juridice, întreprinderile familiale, precum și orice alte entități, care realizează activitate economică.

Excepții:

Operatorii economici **nu trebuie să utilizeze aparate de marcat electronice** fiscale pentru încasările efectuate din următoarele **activități** (art. 2 din O.U.G. nr. 28/1999):

- 1) comerțul ocazional cu produse agricole din producție proprie efectuat în piețe, târguri, oboare sau în alte locuri publice autorizate de către producătorii agricoli individuali, autorizați;
- 2) vânzarea de ziare și reviste prin distribuitori specializați;
- 3) transportul public de călători în interiorul unei localități pe bază de bilete sau abonamente tipărite, precum și cu metroul;
- 4) activitățile pentru care încasările se realizează pe bază de bonuri cu valoare fixă tipărite, de exemplu bilete de acces la spectacole, muzee, expoziții, târguri și oboare, grădini zoologice și grădini botanice, biblioteci, locuri de parcare pentru autovehicule, bilete de participare la jocuri de noroc și altele similare;
- 5) activitățile de asigurări și ale caselor de pensii, precum și activitățile de intermediieri financiare, inclusiv activitățile auxiliare acestora. Nu sunt exceptate activitățile de schimb valutar cu numerar și substitute de numerar pentru persoane fizice;
- 6) activitățile desfășurate ca profesii libere sub toate formele de organizare care nu implică crearea unei societăți comerciale;
- 7) vânzarea obiectelor de cult și serviciile religioase prestate de instituțiile de cult;
- 8) comerțul cu amănuntul prin comis-voiajori, precum și prin corespondență, cu excepția livrărilor de bunuri la domiciliu efectuate de magazine și unitățile de alimentație publică, pe bază de comandă;
- 9) serviciile de instalații, reparații și întreținere a bunurilor, efectuate la domiciliul clientului;
- 10) vânzarea pachetelor de servicii turistice sau de componente ale acestora de către agențiile de turism;
- 11) încasarea contravalorii energiei electrice și termice, a gazelor naturale, a apei și canalizării, a serviciilor de telefonie, inclusiv de telefonie mobilă, de poștă și curier, de salubritate, de televiziune, inclusiv prin cablu, de internet;
- 12) efectuarea lucrărilor de construcții, reparații, amenajări și întreținere de locuințe;
- 13) serviciile de transport feroviar public de călători în trafic intern și internațional, prestate de societăți comerciale persoane juridice române, pe bază de bilete sau abonamente tipărite;

Aparat de marcat neutilizat

În situația în care un operator economic nu utilizează într-o lună o casă de marcat achiziționată, are obligația declarării acestei stări de fapt „până cel mai târziu în data de 20 a lunii următoare perioadei de raportare în care acel aparat nu a fost utilizat. Raportarea se efectuează prin formularul F4109 „Declarație privind aparatele de marcat electronice fiscale neutilizate” (O.P.A.N.A.F. nr. 627/2018).

**Formularul
F4109**

Studiul de caz 1: Închidere punct de lucru. Depunere D4105 și D4109**Speță:**

Societatea închide punctul de lucru, depune pentru casa de marcat D4105 și predă memoria fiscală. Ulterior cedează părțile sociale unei alte persoane. Referitor la casa de marcat, mai are obligația depunerii declarației F4109 pentru perioada de când a predat memoria și până a cesionat părțile sociale?

Soluție fiscal-contabilă:

Potrivit prevederilor de la art. 62 alin. (1) din H.G. nr. 479/2003, în cazul încetării activităților de livrări de bunuri cu amănuntul și prestări de servicii direct către populație, utilizatorii aparatelor de marcat electronice fiscale definite la art. 3 alin. (1) din ordonanța de urgență vor solicita, în scris, organului fiscal care a atribuit numărul de ordine anularea acestuia, anexând la cerere documente probatoare ale motivelor încetării activității, respectiv închiderea punctului de lucru, înstrăinarea aparatului, lichidarea, dizolvarea, fuziunea, divizarea societății sau altele, după caz.

Utilizatorii aflați în această situație sunt obligați să arhiveze memoria fiscală pe perioada prevăzută de lege.

Potrivit prevederilor de la alin. (4), prevederile alin. (1) nu sunt aplicabile utilizatorilor aflați în inactivitate temporară anunțată organelor fiscale, potrivit legii.

La art. 3 din Anexa la Ordinul nr. 627/2018 se precizează că în situația în care există aparate de marcat electronice fiscale neutilizate, prin excepție de la prevederile art. 1 și 2, utilizatorii au obligația de a informa organul fiscal prin completarea și transmiterea Declarației privind aparatele de marcat electronice fiscale neutilizate, al cărei model este prevăzut în anexa care face parte integrantă din prezenta procedură.

(2) Prin aparate de marcat electronice fiscale neutilizate se înțelege aparatele de marcat electronice fiscale care nu au fost utilizate, în nicio zi din perioada de raportare, pentru generarea oricăreia dintre datele prevăzute la art. 1.

Potrivit art. 2 din Ordinul ANAF nr. 435/2021 privind aprobarea Procedurii de conectare a aparatelor de marcat electronice fiscale, obligația de a asigura conectarea la distanță a caselor de marcat revine operatorilor economici prevăzuți la art. 1 alin. (1) din O.U.G. nr. 28/1999, fără a se face distincție între aparatele de marcat utilizate și cele neutilizate.

Din interpretarea prevederilor actelor normative sus-menționate rezultă că obligația conectării la sistemul informatic al ANAF este instituită în sarcina operatorilor econo-

- **Vânzări cu încasare prin card bancar**, corespunzător celor 62 de bonuri fiscale emise pentru care nu s-au emis facturi:

4111	=	%	9.608 lei
„Clienți”		707	8.074 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	1.534 lei
		„TVA colectată”	
5125	=	4111	9.608 lei
„Sume în curs de decontare” (analitic vânzări)		„Clienți”	

Bonul emis de casa de marcat electronică fiscală prin care se confirmă încasarea sumei din card cuprinde informații referitoare la terminal: id terminal, cod comerciant, titularul de card, tipul cardului bancar, de exemplu „Visa Electron Contactless”, suma, inclusiv TVA. Acest bon poate fi asimilat unei chitanțe de încasare.

Acest bon „chitanță” se emite în două exemplare, din care unul pentru vânzător. Vânzătorul utilizează bonul-„chitanță” pentru organizarea evidenței tehnico-operative a vânzărilor efectuate într-o zi, marcate de către fiecare casier, fiind obligatorie asigurarea concordanței dintre valoarea totală a vânzărilor efectuate (inclusiv TVA) confirmată prin Jurnalul electronic emis cu aparatul de marcat electronic fiscal și:

- numerarul efectiv încasat care trebuie să se regăsească în Registrul de casă;
- încasările prin carduri bancare care urmează a fi confirmate, ulterior, prin extrasele de cont bancar.

Notă:

Din sumele încasate prin card bancar prin 68 de bonuri fiscale se scad sumele pentru care s-au emis facturi, corespunzător celor șase bonuri fiscale, suma fiind aferentă celor 62 de bonuri fiscale pentru care nu s-a solicitat emiterea de facturi.

Sumele se determină prin diferența calculată la sfârșitul zilei:

Încasări prin card bancar				Încasări prin bonuri fiscale pentru care nu s-au emis facturi				Încasări prin bonuri fiscale pentru care s-au emis facturi			
Nr. bonuri fiscale emise	Valoare totală, din care:	Bază de impozitare TVA	TVA colectată	Nr. bonuri fiscale emise	Valoare totală, din care:	Bază de impozitare TVA	TVA colectată	Nr. bonuri fiscale emise	Valoare totală, din care:	Bază de impozitare TVA	TVA colectată
68	17.612	14.800	2.812	62	9.608	8.074	1.534	6	8.004	6.726	1.278

- **Încasări prin card bancar**, corespunzător celor șase bonuri fiscale emise pentru care se emite, concomitent, atât dovada operării sumei din cardul bancar al titularului, cât și **factura solicitată** în mod expres:

4111	=	%	8.004 lei
„Clienți” (analitic distinct)		707	6.726 lei
		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	
		4427	1.278 lei
		„TVA colectată”	

- valoarea totală a încasărilor, separat, pe fiecare cotă TVA;
- bază impozabilă;
- TVA aferentă, defalcată pe fiecare cotă aplicată 19%, 9%, 5%, dacă este cazul.

Valoarea celor șase bonuri fiscale emise prin casa de marcat, care au stat la baza emiterii facturilor, se raportează prin declarația cod 394 în cartușul C alocat persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA în regim normal.

Corectarea sau anularea înregistrării operațiunilor după emiterea bonurilor fiscale

Procedura de corectare este reglementată prin art. 36 din Normele de aplicare a O.G. nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale. Această procedură prevede obligația utilizatorului casei de marcat de a întocmi un dosar care să cuprindă următoarele documente:

- 1) sesizarea scrisă a persoanei care a efectuat greșit înregistrarea operațiunii, cu precizarea:
 - motivului care impune corectarea sau anularea acesteia;
 - numărului de ordine al bonului fiscal de corectat, a orei și minutului emiterii acestuia;
- 2) decizia scrisă de aprobare a corectării operațiunii greșit efectuate, emisă de directorul financiar-contabil, contabilul-șef sau de altă persoană care răspunde de gestionarea patrimoniului unității;
- 3) copie de pe nota sau notele de recepție și constatare de diferențe, întocmite de la ultima inventariere până la zi, prin care a fost stabilit prețul cu amănuntul al produsului sau produselor înregistrate greșit în aparatul de marcat electronic fiscal;
- 4) nota de contabilitate care reflectă operațiunea efectuată.

Studiul de caz 2: Corectare operațiune după emiterea bonului fiscal

Spetă:

Pentru corectarea înregistrării unei operațiuni după emiterea unui bon fiscal eronat în casa de marcat cum se procedează? (exemplu: s-a tastat în casa de marcat 94500, corect trebuia 4500). Avem nevoie de un răspuns și privind înregistrările în contabilitate (ce documente se întocmesc și care sunt înregistrările contabile de corecție).

Soluție fiscal-contabilă:

Potrivit art. 36 din Hotărârea Guvernului nr. 479/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale:

„Pentru corectarea sau anularea înregistrării unei operațiuni după emiterea bonului fiscal, utilizatorul întocmește un dosar care va cuprinde:

- a) sesizarea scrisă a persoanei care a efectuat greșit operațiunea, cu precizarea motivației de corectare sau de anulare a acesteia, precum și a numărului de ordine al bonului fiscal de corectat, a orei și minutului emiterii acestuia;*
- b) decizia scrisă de aprobare a corectării operațiunii greșit efectuate, emisă de directorul financiar-contabil, contabilul-șef sau de altă persoană care răspunde de gestionarea patrimoniului unității;*
- c) copie de pe nota sau notele de recepție și constatare de diferențe, întocmite de la*

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 cumulativ 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 cumulativ 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 cumulativ 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 cumulativ 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.

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-



Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

Accesoriile aferente sumei de 40.000 lei reprezentând impozit pe profit datorat la data de 25.01. anul N + 1, se calculează până la data de 20 iunie a anului N + 2, data plății impozitului pe profit datorat suplimentar pentru vânzarea activelor în cadrul perioadei de amortizare de 5 ani. Din calcule, rezultă că accesoriile se calculează pentru un număr total de 510 zile, astfel:

- anul N + 1: 340 zile
- anul N + 2: 170 zile

Dobânzi și penalități aferente anului N + 1:

$$40.000 \text{ lei} \times 340 \text{ zile} \times 0,02/100 + 40.000 \text{ lei} \times 340 \text{ zile} \times 0,01/100 = 4.080 \text{ lei}$$

Dobânzi și penalități aferente anului N + 2:

$$40.000 \text{ lei} \times 170 \text{ zile} \times 0,02/100 + 40.000 \text{ lei} \times 170 \text{ zile} \times 0,01/100 = 2.040 \text{ lei}$$

5. Înregistrarea sumei datorate reprezentând creanțe fiscale accesorii (dobânzi și penalități):

%	=	4481/analitic buget	6.120 lei
6581		„Alte datorii față de bugetul statului”	2.040 lei
1174			4.080 lei
„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”			

6. Plata accesoriilor calculate:

4481/analitic buget	=	5121	6.120 lei
„Alte datorii față de bugetul statului”		„Conturi la bănci în lei”	

Exemplu 3:

O societate înregistrată ca plătitor de impozit pe venitul microîntreprinderilor depășește în luna iulie a anului N plafonul de 1.000.000 euro venituri înregistrate, prin urmare aceasta devine plătitor de impozit pe profit începând cu trimestrul III al anului N, trimestrul în care a depășit acest plafon.

Aceasta a efectuat investiții în immobilizări în cursul anului N, astfel:

- în luna martie, suma de 156.000 lei;
- în luna august, suma de 310.000 lei;
- în luna octombrie, suma de 206.500 lei.

Profitul contabil brut înregistrat în cele 4 trimestre, cumulat de la începutul anului:

- Trimestrul I – Profit brut contabil = 345.560 lei
- Trimestrul II – Profit brut contabil înregistrat cumulat de la începutul anului = 475.200 lei



Studiu comparativ privind livrări între societăți (ne)afiliate, cu opțiune pentru sistemul TVA la încasare

Potrivit art. 282 alin. (3) din Codul fiscal, prin excepție de la regulile generale de exigibilitate, exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare.

Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:

- a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316, care au sediul activității economice în România conform art. 266 alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depășit plafonul de 4.500.000 lei.

Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 4.500.000 lei și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a perioadei fiscale următoare celei în care persoana impozabilă și-a exercitat opțiunea, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs.

Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de 4.500.000 lei este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii taxabile și/sau scutite de TVA, precum și a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, conform art. 275 și 278, realizate în cursul anului calendaristic;

- b) persoanele impozabile, care au sediul activității economice în România conform art. 266 alin. (2) lit. a), care se înregistrează în scopuri de TVA conform art. 316 în cursul anului și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare fie începând cu data înregistrării în scopuri de TVA, fie ulterior în cursul anului înregistrării în scopuri de TVA.

Persoana impozabilă care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de TVA aplică sistemul TVA la încasare începând cu această dată.

Persoana impozabilă care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare ulterior, în cursul anului înregistrării în scopuri de TVA, aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a perioadei fiscale următoare celei în care și-a exercitat opțiunea, cu condiția ca la data exercitării opțiunii să nu fi depășit plafonul de 4.500.000 lei.

Persoanele impozabile eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, prevăzute la art. 282 alin. (3) din Codul fiscal, care optează pentru aplicarea sistemului trebuie să aplice prevederile art. 324 alin. (12) din Codul fiscal, respectiv trebuie să depună la organele fiscale competente, până la data de 20 inclusiv a lunii anterioare începerii perioadei fiscale din care va aplica sistemul TVA la încasare, o notificare din care să

mențiunea TVA la încasare, operațiunea respectivă nefiind exclusă de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (6) din Codul fiscal, beneficiarul își exercită dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (2) din Codul fiscal, cu excepția situației în care sunt aplicabile prevederile art. 324 alin. (13) din Codul fiscal.

Prevederile art. 297 alin. (2) din Codul fiscal nu se aplică în cazul operațiunilor pentru care furnizorul/prestatorul nu trebuie să aplice sistemul TVA la încasare, acestea fiind supuse la furnizor/prestator regulilor generale de exigibilitate conform prevederilor art. 282 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, iar în cazul beneficiarului fiind aplicabile prevederile art. 297 alin. (1) din Codul fiscal.

Livrări între societăți ne(afiliate), cu sau fără TVA la încasare

În exemplele următoare se vor analiza comparativ livrările efectuate de o societate comercială ce aplică sistemul de TVA la încasare, când un client al acesteia este o persoană neafiliată, dar și o persoană afiliată, iar acești participanți la activitatea economică aplică sau nu aplică sistemul de TVA la încasare.

Exemplul 1:



În data de 16 septembrie anul N, Roxicom S.R.L., persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA, ce aplică sistemul de TVA la încasare, livrează mărfuri în valoare de 30.000 lei + TVA 19% către Monimarket S.R.L., persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA care nu aplică sistemul TVA la încasare.

➤ Cazul 1: cele două societăți nu sunt afiliate.

A) Înregistrări contabile la Roxicom S.R.L.:

● Contabilitate pentru livrare:

4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	30.000 lei
-------------------	---	--	------------

4111 „Clienți”	=	4428 „TVA neexigibilă”	5.700 lei
-------------------	---	---------------------------	-----------

● Încasarea prin bancă a facturii:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	35.700 lei
-----------------------------------	---	-------------------	------------

● Concomitent cu înregistrarea exigibilității taxei colectate:

4428 „TVA neexigibilă”	=	4427 „TVA colectată”	5.700 lei
---------------------------	---	-------------------------	-----------

4111 „Clienți”	=	4427 „TVA colectată”	5.700 lei
-------------------	---	-------------------------	-----------

- Încasarea facturii prin cont bancar:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	35.700 lei
-----------------------------------	---	-------------------	------------

Observăm că în acest caz particular, colectarea TVA la furnizor (exigibilitatea) este la data facturii, chiar dacă acesta aplică sistemul TVA la încasare pentru livrări de bunuri/prestări de servicii către persoane care nu sunt afiliate.

B) Înregistrări contabile la Monimarket S.R.L.:

- Contabilitate pentru achiziție:

371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	30.000 lei
------------------	---	--------------------	------------

4426 „TVA deductibilă”	=	401 „Furnizori”	5.700 lei
---------------------------	---	--------------------	-----------

- Plata facturii prin cont bancar:

401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	35.700 lei
--------------------	---	-----------------------------------	------------

Exemplul 2:

În data de 16 septembrie anul N, Roxicom S.R.L., persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA, ce aplică sistemul de TVA la încasare, livrează mărfuri în sumă de 30.000 lei + TVA 19% către Monimarket S.R.L., persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA care aplică sistemul TVA la încasare.



Societățile nu sunt afiliate:

A) Înregistrări contabile la Roxicom S.R.L.:

- Contabilitate pentru livrare:

4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	30.000 lei
-------------------	---	---	------------

4111 „Clienți”	=	4428 „TVA neexigibilă”	5.700 lei
-------------------	---	---------------------------	-----------

- Încasarea prin bancă a facturii, indiferent de termenul scurs de la livrare:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	35.700 lei
-----------------------------------	---	-------------------	------------

Exemplul 4:

În data de 15 ianuarie anul N, Roxicom S.R.L., persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA, ce nu aplică sistemul de TVA la încasare, livrează mărfuri către Monimarket S.R.L., persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA și care aplică sistemul TVA la încasare, în sumă de 30.000 lei + TVA 19%.

**Societățile nu sunt afiliate:**

Furnizorul Roxicom S.R.L. – neaplicând sistemul de TVA la încasare – colectează TVA la emiterea facturii, conform regulii generale prevăzute la art. 282 alin. (1) sau (2) din Codul fiscal.

Beneficiarul Monimarket S.R.L. – aplicând sistemul de TVA la încasare conform prevederilor art. 297 alin. (3) din Codul fiscal, exercită dreptul de deducere a sumei TVA deductibile înscrise în factura primită, doar la momentul plății facturii.

A) Înregistrări contabile la Roxicom S.R.L.:

- Contabilitate pentru livrare:

4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	30.000 lei
-------------------	---	--	------------

4111 „Clienți”	=	4427 „TVA colectată”	5.700 lei
-------------------	---	-------------------------	-----------

- Încasarea prin bancă a facturii:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	35.700 lei
-----------------------------------	---	-------------------	------------

B) Înregistrări contabile la Monimarket S.R.L.:

- Contabilitate pentru achiziție:

371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	30.000 lei
------------------	---	--------------------	------------

4428 „TVA neexigibilă”	=	401 „Furnizori”	5.700 lei
---------------------------	---	--------------------	-----------

- Plata prin bancă a facturii:

401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	35.700 lei
--------------------	---	-----------------------------------	------------