

Transferul de active – metodă modernă și eficientă de reorganizare a societăților în contextul actualei crize generate de pandemie

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Actuala criză economică generată de efectele pandemiei a determinat nenumărate companii aflate în impas financiar să recurgă la metode moderne de reorganizare și, implicit, de optimizare fiscală, cum ar fi fuziunea, divizarea, dar și transferul unor ramuri de activitate către alte societăți nou-constituite sau deja existente.

Este cazul companiilor care nu pot beneficia de facilitățile fiscale specifice sectorului construcțiilor din cauza neîndeplinirii indicatorului privind ponderea cifrei de afaceri din construcții în totalul cifrei de afaceri înregistrate la nivelul societății sau a altor societăți care nu pot accesa anumite programe de sprijin financiar acordat de stat din cauza faptului că au domenii de activitate neeligibile.

Nu în ultimul rând, contribuabilii care înregistrează obligații către bugetul de stat și care urmăresc să beneficieze de facilitățile oferite de ordonanța privind restructurarea obligațiilor bugetare (anularea obligațiilor accesorii și a unei părți din obligațiile principale) trebuie să prevadă în planul de restructurare și anumite măsuri privind restructurarea operațională a companiei, putând utiliza în acest scop una din metodele de reorganizare menționate mai sus.

I. Implicațiile fiscale ale procesului de reorganizare a societății prin transfer de active

Prin prisma impozitului pe profit, cadrul legal privind condițiile de îndeplinit pentru ca o operațiune de reorganizare să reprezinte transfer de active este reprezentat de art. 32 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal – „Regimul fiscal care se aplică fuziunilor, divizărilor totale, divizărilor parțiale, transferurilor de active și achizițiilor de titluri de participare între persoane juridice române.”

Reglementările prevăzute în acest articol se aplică operațiunilor de fuziune, divizare totală, divizare parțială, transferurilor de active și operațiunilor de achiziție de titluri de participare, efectuate între persoane juridice române potrivit legii.

Ce reprezintă transferul de active. Condiții de îndeplinit privind încadrarea unei operațiuni de reorganizare în transfer de active

Operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare, reprezintă transfer de active.

Din perspectivă fiscală, transferul de active este definit distinct de divizarea parțială.

Astfel, transferul de active este operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare.

Divizarea parțială este operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, una sau mai multe ramuri de activitate către una sau mai multe societăți existente ori nou-înființate, lăsând cel puțin o ramură de activitate în societatea cedentă, în schimbul emiterii către participanții săi de titluri de participare reprezentând capitalul societăților beneficiare și, dacă este cazul, a sumei în numerar de maximum 10% din valoarea nominală sau, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor.

Societatea cedentă este persoana juridică ce transferă activele și pasivele ori care transferă totalitatea sau una/mai multe ramuri de activitate, iar **societatea beneficiară** – persoana juridică ce primește activele și pasivele sau totalitatea ori una/mai multe ramuri de activitate ale societății cedente.

Ramura de activitate ce face obiectul transferului reprezintă totalitatea activelor și pasivelor unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie o activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace.

Criteriile de apreciere a caracterului independent al ramurii de activitate se verifică la societatea cedentă și vizează îndeplinirea în mod cumulativ a unor condiții referitoare la:

- existența ca structură organizatorică distinctă de alte diviziuni organizatorice ale societății cedente;
- diviziunea să funcționeze ca un ansamblu independent, în condiții normale pentru sectorul economic de activitate al acesteia, prin verificarea existenței clientelei proprii, activelor corporale și necorporale proprii, stocurilor proprii, personalului propriu, precum și a altor active și pasive care sunt legate în mod indirect de ramura transferată. Dacă este cazul, ramura cuprinde și servicii administrative proprii, de exemplu: serviciul de contabilitate, serviciul descentralizat de personal etc.;
- **exercitarea efectivă a activității la momentul aprobării operațiunii de transfer** de către adunările generale ale celor două societăți, cedentă și beneficiară, sau la data la care operațiunea are efect, dacă aceasta este diferită.

Ramura de activitate independentă nu cuprinde:

- elemente de activ și/sau de pasiv aferente altor ramuri de activitate ale societății cedente;
- elemente de activ și/sau de pasiv referitoare la gestiunea patrimonială a societății cedente;
- elemente izolate de activ și/sau de pasiv.

Presupunând cazul unei societăți comerciale cu răspundere limitată (SC X SRL – societate cedentă) care are mai multe obiecte de activitate și care dorește să transfere două ramuri ale sale (producția și investiția imobiliară) către două societăți (SB1 – societate beneficiară 1, care va prelua producția și SB2 – societate beneficiară 2, care va prelua investiția imobiliară), conform prevederilor legale de mai sus, rezultă următoarele:

- a) Transferul celor două ramuri de activitate (Producție și Investiție imobiliară) de către SC X către cele două firme nou-înființate (SB1 și SB2) va fi asimilat fiscal unui transfer de active, prin prisma impozitului pe profit, numai dacă se emit titluri de participare (părți sociale) de către SB1 și SB2 în calitate de societăți beneficiare ale transferului de active, titluri de participare la cele două societăți pe care le va primi SC X SRL în calitate de societate cedentă.

În acest caz, dacă sunt îndeplinite și celelalte condiții pe care le vom prezenta mai jos, se va aplica tratamentul fiscal specific operațiunilor de transfer.

Prima condiție a unui transfer de active, cerută de Codul fiscal, este ca ramurile de activitate care se transferă (producția și investiția imobiliară), din punct de vedere organizatoric, să reprezinte activități independente, adică entități capabile să funcționeze prin propriile mijloace.

Așadar, atât SB1 (Producție) cât și SB2 (Investiție imobiliară) trebuie să reprezinte, din punct de vedere organizatoric, societăți care să-și poată desfășura activitatea independent de societatea cedentă (SC X SRL).

Caracterul independent al celor două ramuri de activitate care se vor transfera se poate verifica la societatea cedentă, urmărindu-se îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

- Atât ramura de activitate „producție” cât și ramură de activitate „investiție imobiliară” trebuie să aibă o structură organizatorică distinctă de celelalte diviziuni organizatorice ale societății cedente.

- Să existe active corporale și necorporale proprii (distinct) pentru fiecare ramură de activitate transferată, personal propriu, clientelă proprie, stocuri proprii, precum și alte active și pasive care sunt legate în mod indirect de ramura transferată. Dacă este cazul, ramura cuprinde și servicii administrative proprii, de exemplu serviciul de contabilitate, serviciul descentralizat de personal etc.;
- Activitățile (producție și investiții imobiliare) să fie exercitate efectiv la momentul aprobării transferului de către adunarea generală a societății cedente, respectiv beneficiare.

ATENȚIE!

Dacă cele 3 condiții prezentate mai sus nu sunt îndeplinite cumulativ, operațiunea nu reprezintă un transfer de active prin prisma reglementărilor fiscale specifice privind impozitul pe profit.

De reținut și faptul că ramurile de activitate Producție și Investiții imobiliare nu vor cuprinde elemente de activ și/sau de pasiv aferente altor ramuri de activitate ale SC X SRL sau elemente de activ și/sau de pasiv referitoare la gestiunea patrimonială a acestei societăți, și nici elemente izolate de activ și/sau de pasiv.

Așadar, ramurile de activitate care se transferă către cele două societăți nou înființate vor cuprinde numai elementele de activ și pasiv individualizate sau identificabile pe ramura respectivă.

- b) În cazul în care nu se emit titluri de participare, operațiunea de reorganizare este asimilată unei simple vânzări de active, pentru care se va aplica tratamentul fiscal al impozitului pe profit în cazul unor astfel de vânzări.

Tratamentul fiscal al impozitului pe profit specific operațiunilor de transfer de active

Cadrul legal: art. 32 alin. (3)-(7) din Codul fiscal:

Transferul activelor și pasivelor, efectuat în cadrul operațiunilor de reorganizare, este tratat ca transfer neimpozabil, pentru diferența dintre prețul de piață al activelor/pasivelor transferate și valoarea lor fiscală.

În situația în care o societate beneficiară deține o participație la capitalul societății cedente, veniturile acesteia, provenite din anularea participației sale, nu se impozitează dacă participația societății beneficiare la capitalul societății cedente este mai mare de 10%.

Valoarea fiscală a unui activ sau pasiv, transferate societății beneficiare, este egală cu valoarea fiscală pe care activul/pasivul a avut-o la societatea cedentă.

Valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de societatea cedentă este egală cu valoarea fiscală pe care activele și pasivele transferate au avut-o la această societate înainte de efectuarea operațiunii.

Societatea beneficiară calculează amortizarea fiscală, în conformitate cu regulile prevăzute la art. 28 din Codul fiscal, precum și orice câștig sau pierdere, aferente activelor și pasivelor transferate, în concordanță cu dispozițiile care ar fi fost aplicate societății cedente dacă transferul de active nu ar fi avut loc.

Transferul unui provizion sau al unei rezerve, anterior deduse din baza impozabilă a societății cedente, care nu provin de la sediile permanente din străinătate ale acesteia, dacă sunt preluate, în aceleași condiții de deducere, de către societatea beneficiară, nu se consideră reducere sau anulare a provizionului sau rezervei, potrivit art. 26 alin. (5) din Codul fiscal, la momentul transferului.

În situația în care societatea cedentă înregistrează pierdere fiscală, în anul curent sau din anii precedenți, nerecuperată până la data la care operațiunile respective produc efecte, aceasta se recuperează potrivit prevederilor art. 31 din Codul fiscal.

De reținut că prevederile de mai sus nu se aplică atunci când transferul de active sau achiziția de titluri de participare are drept consecință fraudă și evaziunea fiscală constatată în condițiile legii.

Corectarea erorilor din situațiile financiare vs corectarea erorilor contabile

expert contabil
Anca IVANOV

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

IMPORTANT!

Există o diferență majoră de procedură între corectarea erorilor cuprinse în Situațiile financiare și corectarea erorilor contabile (care au dus în cele din urmă la întocmirea de Situații financiare eronate).

Pentru corectarea erorilor cuprinse în Situațiile financiare – erori ce vor fi explicate în prima parte a acestui articol – se depune un nou set de Situații financiare.

Pentru corectarea erorilor contabile NU se poate depune un alt set de Situații financiare, ci se aplică procedura ce se va discuta în partea a doua a articolului.

1. Corectarea erorilor din Situațiile financiare

Procedura de corectare a erorilor cuprinse în situațiile financiare anuale și raportările contabile anuale depuse de operatorii economici și persoanele juridice fără scop patrimonial este prevăzută în anexa la Ordinul nr. 450/2016 (actualizat ultima dată în iulie 2017).

Erorile constatate în Situațiile financiare/Raportările contabile deja depuse și **care pot fi corectate prin depunerea unui nou set de Situații financiare** constau în:

- 1) completarea eronată a:
 - a) denumirii sau codului unic de înregistrare al entității raportoare;
 - b) activității CAEN (denumire clasă CAEN și/sau cod CAEN);
 - c) formei de proprietate;
 - d) indicatorilor raportați prin formularul «Bilanț»/«Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii», dacă valoarea acestor indicatori poate fi dovedită de alte documente (de exemplu, act constitutiv, contracte etc.) și acest aspect este cuprins într-o declarație pe proprie răspundere a administratorului;
 - e) numărului de salariați și/sau a altor indicatori raportați prin formularul „Date informative”;

IMPORTANT!

Pentru aceste tipuri de erori nu este prevăzut un termen maxim de corectare și pot fi corectate și pentru situațiile financiare anuale/raportările contabile anuale aferente exercițiilor financiare anterioare/anilor anteriori datei intrării în vigoare a Ordinului nr. 450/2016.

- 2) depunerea de situații financiare anuale/raportări contabile anuale care nu cuprind niciun indicator valoric;
- 3) situațiile determinate de următoarele tipuri de erori:
 - a) transmiterea electronică de situații financiare anuale/raportări contabile anuale în loc de declarație de inactivitate, precum și transmiterea electronică a declarației de inactivitate în loc de situații financiare anuale/raportări contabile anuale;
 - b) transmiterea electronică de situații financiare anuale/raportări contabile anuale folosind un format de raportare cuprins în programul de asistență, diferit de cel corespunzător tipului de entitate sau netransmiterea electronică a tuturor documentelor prevăzute de lege (raportul administratorilor, declarația pe propria răspundere, raportul auditorului statutar etc.);
 - c) întocmirea și transmiterea electronică de situații financiare anuale/raportări contabile anuale folosind date eronate, determinate inclusiv de procesele de extragere și prezentare a informațiilor din bazele de date.

IMPORTANT!

Situațiile financiare anuale/raportările contabile anuale prin care sunt corectate aceste tipuri de erori pot fi depuse cel târziu până la termenul maxim de depunere a situațiilor financiare anuale/raportările contabile anuale aferente exercițiului financiar/anului următor celui la care se referă situațiile financiare anuale/raportările contabile anuale la care s-au constatat aceste tipuri de erori.

Procedura de corectare a erorilor din Situațiile financiare/Raportările contabile

Pentru corectarea erorilor descrise mai sus din Situațiile financiare deja depuse se va proceda în felul următor:

- se întocmește un nou set complet de Situații financiare/Raportări contabile cu informațiile corectate (inclusiv arhiva .zip cu Hotărârea AGA/Hotărârea asociatului unic, Raportul administratorului, Propunerea de distribuire a profitului/acoperire a pierderii, Declarația administratorului, Balanța și orice Note sau explicații suplimentare doriți să oferiți);
- se listează în 2 exemplare și se stochează și pe un suport magnetic pdf-ul validat și semnat având atașat fișierul .xml;
- administratorul va întocmi o Declarație pe proprie răspundere din care să rezulte că documentele respective au fost retransmise ca urmare a corectării erorilor constatate, cu indicarea naturii erorii corectate, precum și faptul că acestea reflectă realitatea entității raportoare. Această declarație pe propria răspundere se va include în fișierul zip atașat bilanțului PDF;
- noul set de Situații financiare și Declarația administratorului NU se vor depune on line, ci se vor depune în format fizic la Registratură unităților teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice de care entitatea aparține.

Consecințele corectării erorilor din Situațiile financiare

În cazul corectării de erori, indicatorii publicați pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice se vor modifica și va figura mențiunea că „indicatorii publicați se bazează pe informațiile retransmise la data de ...”.

Operatorii economici și persoanele juridice fără scop patrimonial poartă întreaga răspundere pentru situațiile financiare anuale/raportările contabile anuale redepuse ca urmare a corectării erorilor.

Corectarea de către operatorii economici și persoanele juridice fără scop patrimonial a erorilor constatate nu exonerează entitățile respective de sancțiunile contravenționale prevăzute de legea contabilității.

ATENȚIE!

Și Ordinul nr. 450/2016 și comunicatele ANAF pe această temă subliniază faptul că: „În cazul corectării erorilor contabile nu poate fi depus un alt set de situații financiare anuale/raportări contabile anuale corectate. Erorile contabile se corectează potrivit reglementărilor contabile.”

Pentru că, de multe ori, administratorii, după depunerea Situațiilor financiare, își doresc să modifice indicatori (pentru a participa la licitații, pentru a lua credite bancare sau fonduri nerambursabile etc.), este important ca în Declarația

pe proprie răspundere – în care se explică erorile corectate – să se ofere orice altă explicație pentru modificarea indicatorilor decât corectarea unei erori contabile.

Exemplu: Nu vom spune, dacă se dorește creșterea activului net, că s-a omis înregistrarea restituirii unui împrumut – aceasta este o corectare a unei erori contabile. Se va invoca o eroare de soft care a generat preluarea incompletă/eronată a soldurilor din Balanță în formularul de bilanț.

2. Corectarea erorilor contabile

Erorile contabile constau în omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greșeala de a utiliza sau de a nu utiliza informații credibile care:

- a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;
- b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greșite a evenimentelor și fraudelor.

Procedura de corectare a erorilor contabile este reglementată la secțiunea 2.5.2 „Corectarea erorilor contabile” din O.M.F.P. 1.802/2014.

Regula generală ce se aplică **pentru corectarea erorilor contabile** este:

– *erorile aferente exercițiului curent* se corectează pe seama contului de profit și pierdere, prin stornarea operațiilor eronate și înregistrarea corectă a operațiilor.

În funcție de posibilitățile oferite de programul informatic utilizat și de politicile contabile aplicate, stornarea se efectuează prin înregistrarea operațiilor inițiale în roșu sau prin înregistrarea inversă a acestora;

– *erorile aferente exercițiilor precedente* se corectează pe seama rezultatului reportat (în locul conturilor de venituri sau cheltuieli se utilizează contul 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”) sau a contului de profit și pierdere, în funcție de semnificația erorii contabile și de politicile contabile aplicate.

Pentru încadrarea corectă a erorilor se stabilește prin politicile contabile un **prag de semnificație**. În acest sens, pentru a determina caracterul semnificativ sau nesemnificativ al unei erori, entitățile pot avea în vedere un procent din cifra de afaceri, profit, activ net, active totale.

Erorile nesemnificative din perioadele anterioare:

- sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile;
- se corectează:
 - a) pe seama contului de profit și pierdere, sau
 - b) pe seama rezultatului reportat.

Erorile semnificative:

- sunt erori care ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare;
- se corectează pe seama rezultatului reportat.

IMPORTANT!

Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții. În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare.

Activități de construcții. Momentul recunoașterii veniturilor în contabilitate

ÎNTREBARE:

O firmă de construcții plătitoare de TVA și impozit pe profit întocmește la începutul lunii curente o situație de lucrări (pe care este trecută perioada executării lucrărilor) pentru lucrările executate luna precedentă. Clientul verifică și acceptă situația de lucrări în luna curentă, apoi se emite factura tot în luna curentă.

Când se recunosc veniturile în contabilitate? În luna curentă sau în luna precedentă? În luna precedentă întocmirii situației de lucrări întocmim procese-verbale de recepție echipamente și procese-verbale de verificare execuție lucrări pentru fiecare poziție din situația de lucrări. Aceste procese-verbale sunt semnate de beneficiar în luna precedentă.

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Veniturile se înregistrează în contabilitate conform reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul societăților care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, modalitatea de recunoaștere a veniturilor este prevăzută la la pct. 446.

Potrivit acestuia:

(1) Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

(2) Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

(3) În cazul lucrărilor de construcții, recunoașterea veniturilor se face pe baza actului de recepție semnat de beneficiar, prin care se certifică faptul că executantul și-a îndeplinit obligațiile în conformitate cu prevederile contractului și ale documentației de execuție.

(4) Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție”, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”.

La pct. 447 avem o prevedere ce reglementează situația în care prețul de vânzare include o valoare distinctă, specificată contractual, destinată prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistența tehnică și perfecționarea produsului după vânzarea unui program informatic), acea sumă este amânată (contul 472 „Venituri înregistrate în avans”) și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii.

Regimul fiscal aplicat veniturilor realizate de personalul din centrele de vaccinare împotriva COVID-19

ÎNTREBARE:

Centru de vaccinare Covid-19. Personalul din centru, respectiv medicii, asistenții și registratorii medicali au încheiat contract de prestări servicii cu primăria unde se află arondat centrul de vaccinare. Acesta a fost deschis pe data de 15.03.2021. Pe data de 12.04.2021, asistenții și registratorii au devenit PFI.

Cum se întocmește contractul de prestări servicii cu primăria (să se facă act adițional la contractul pe CNP sau să se facă contract pe PFI)? Se poate factura și venitul din perioada 15.03.2021 – 12.04.2021? Cum se procedează corect? Personalul din acel centru vrea să includă și veniturile din CNP pe PFI.

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit art. 1 din O.U.G. nr. 3/2021, activitatea din centrele de vaccinare împotriva COVID-19 este desfășurată de către personalul medico-sanitar și care își exercită profesia cu respectarea Legii nr. 95/2006 și a O.U.G. nr. 144/2008, precum și de către registratorul medical.

Prin derogare de la prevederile art. 383 alin. (1) din Legea nr. 95/2006 și ale art. 11 din O.U.G. nr. 144/2008, care prevăd că exercitarea profesiei se realizează în regim salarial și/sau independent, personalul medico-sanitar care desfășoară activitatea în cadrul centrelor de vaccinare împotriva COVID-19 poate încheia contracte de prestări servicii ca persoană fizică.

Personalul medico-sanitar și registratorii medicali, necesari funcționării centrelor de vaccinare împotriva COVID-19 sunt asigurați de unitatea sanitară sau de autoritatea publică locală care organizează centrele respective, prin delegare, detașare sau prin contract de prestări servicii.

Potrivit art. 4 alin. (2) și (3) din O.U.G. nr. 3/2021, plata personalului medico-sanitar și a registratorilor medicali care își desfășoară activitatea în cadrul centrelor de vaccinare împotriva COVID-19 organizate în alte locații decât cele organizate de către unitățile sanitare care se află în relații contractuale cu casele de asigurări de sănătate se face în baza contractelor de prestări de servicii încheiate de către aceste categorii de personal cu reprezentantul legal al autorităților administrației publice locale, în condițiile prevăzute prin OMS/MDLPA nr. 73/83/2021 care cuprinde și modelul de contract, documentele în baza cărora se încheie contractul, condițiile de raportare și validare a activităților realizate și modalitatea de plată, precum și modalitatea de implementare a activității în centrele de vaccinare.

Tratamentul fiscal al veniturilor plătite acestei categorii de personal este următorul:

- a) conform art. 10 alin. (1) – (4) din O.U.G. nr. 3/2021, pentru sumele acordate persoanelor fizice aflate în situația prevăzută la art. 1 alin. (4) lit. c) din O.U.G. nr. 3/2021, respectiv cele care au încheiate contracte de prestări de servicii, se datorează impozit pe venit, contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate, în cotele prevăzute la art. 64 alin. (1), art. 138 lit. a) și art. 156 din Codul fiscal și se aplică regimul fiscal prevăzut la art. 78 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

Pentru sumele acordate persoanelor care au încheiate contracte de prestări de servicii potrivit art. 1 alin. (4) lit. c) din O.U.G. nr. 3/2021 nu se datorează contribuția asiguratorie pentru muncă prevăzută de Codul fiscal.

Obligația de calcul, reținere, plată și declarare a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii datorate revine plătitorului de venit. Declararea obligațiilor fiscale se efectuează prin completarea și depunerea Declarației 112 prevăzute la art. 147 alin. (1) din Codul fiscal potrivit instrucțiunilor de completare aprobate prin anexa 6 la O.M.F.P.

Dare în plată imobil către asociat

ÎNTREBARE:

În baza unui contract de dare în plată, o societate oferă administratorului unic o construcție și terenul aferent. Valoarea este de 300.000. Conform raportului de evaluare, construcția este evaluată la 290.000 fără TVA. Construcția a fost recepționată în anul 2013.

1. Se întocmește factura cu TVA de 19%? 300.000 plus TVA de 57.000 sau TVA este cuprinsă în cei 300.000? Suma pe care o am în contul 4551 este de 300.000. Cum recuperez suma de TVA de la asociat?
2. Care sunt notele contabile pentru cele menționate mai sus?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

În primul rând, trebuie să aveți în vedere faptul că tranzacția trebuie să se realizeze la valoarea de piață întrucât este tranzacție între persoane afiliate.

Potrivit principiului necompensării, prevăzut 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.

Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și a veniturilor, respectiv a datoriilor și a cheltuielilor corespunzătoare.

Astfel, în cazul dumneavoastră, datoria față de cealaltă societate a fost deja contabilizată odată cu împrumutul primit.

- Urmează să se contabilizeze distinct vânzarea imobilului, înregistrând venit din vânzarea imobilului, în baza contractului încheiat la notar și a facturii (dacă optați pentru emiterea ei în cazul vânzării unei clădiri vechi în regim de scutire):

461	=	7583	valoarea de piață
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

Venitul astfel obținut este venit impozabil, conform art. 53 din Codul fiscal.

Din punctul de vedere al TVA, livrările de construcții vechi sunt scutite de TVA fără drept de deducere, conform art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal.

Presupun că în cazul de față dați în plată un imobil vechi a cărui cedare este, în principiu, scutită de TVA fără drept de deducere, ceea ce ar genera obligația ajustării TVA deduse la achiziția sau construcția imobilului.

Conform art. 305 din Codul fiscal, ajustarea TVA în cazul bunurilor de capital se efectuează pe o perioadă de 20 de ani calculată începând cu 01 ianuarie a anului în care ați efectuat recepția.

Potrivit art. 305 alin. (2) din Codul fiscal, taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.

Regimul TVA pentru livrarea de construcții

ÎNTREBARE:

În situația în care o firmă construiește blocuri în primii doi ani, se pot vinde cu TVA zero fără 5% după doi ani? Care este temeiul legal?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Deși nu se menționează în descrierea întrebării, înțelegem din informațiile primite suplimentar că societatea dvs. este înregistrată în scopuri de TVA în baza art. 316 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, la momentul prezentului răspuns. Pentru livrarea de locuințe se vor respecta atât normele fiscale în vigoare, cât și normele juridice și contabile.

Contractul de vânzare-cumpărare va fi încheiat pentru fiecare bun imobil vândut în formă autentică, semnat în fața notarului și recunoscut prin procedura de cadastru imobiliar, conform normelor regăsite la art. 1.244 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil:

Art. 1.244. În afara altor cazuri prevăzute de lege, trebuie să fie încheiate prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute, convențiile care strămută sau constituie drepturi reale care urmează a fi înscrise în cartea funciară.

Factura de vânzare se emite, de regulă, la data la care este încheiat contractul de vânzare-cumpărare al imobilului.

Data la care este încheiat contractul prin care se transferă dreptul de proprietate asupra construcțiilor este și momentul în care intervine faptul generator. Ca regulă generală, exigibilitatea taxei (data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata TVA) intervine la data la care are loc faptul generator, sunt aplicabile normele prevăzute de art. 281 alin. (1) și art. 282 alin. (1)-(3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

281. (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.

282. (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), 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.

Referitor la obligația emiterii facturii de către vânzător, sunt aplicabile normele prevăzute de art. 319 alin. (6) lit. a) și lit. d), de art. 319 alin. (16) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

319. (6) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;