

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, economist Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – APRILIE 2023

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Reorganizarea societăților comerciale. Trei metode eficiente pentru a transfera activele 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFIE CONTABILĂ

- Avantaje neimpozabile acordate salariaților 17
expert contabil Gabi POPESCU

✓ CAZURI PRACTICE

- Facilități fiscale în construcții. Calculul cifrei de afaceri 22
- Achiziții servicii de transport efectuate pe teritoriul unui stat membru. Regim TVA 25
- Împrumut între societăți afiliate. Nivel dobândă 27
- Vânzare marfă greu vandabilă sub prețul de achiziție 29
- Contribuții. Monografie contabilă 31
- TVA. Imobil pentru persoană impozabilă cu regim mixt 34
- Activitate impusă pe bază de norme de venit. Aspecte privind completarea D212 36



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

Preț abonament pentru 12 ediții: 696,15 lei

e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Georgiana Stoica

Tehnoredactare: Daniela Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel./Fax: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Daniela Militaru

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Reorganizarea societăților comerciale.

Trei metode eficiente pentru a transfera activele

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

În actualul context legislativ din țara noastră, mai ales prin modificările aduse regimului de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor (scăderea plafonului cifrei de afaceri), precum și ca urmare a condițiilor cerute pentru a beneficia de anumite facilități fiscale (exemplu: facilitățile în domeniul construcțiilor), capătă un interes major găsirea unor metode optime de reorganizare a activității companiilor din punct de vedere financiar și fiscal.

În materialul de față vom prezenta trei metode prin care pot fi transferate activele unei firme către o nouă societate, și anume: aport în natură la capital, divizarea parțială și transferul unei ramuri de activitate.

Aport în natură la capitalul altei societăți

I. Analiză prin prisma TVA

Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România (art. 270 alin. (7) din Codul fiscal).

DE REȚINUT!

Transferul unei părți din active de către societatea cedentă către o nouă societate, realizat ca urmare a aportului în natură la capital, nu constituie livrare de bunuri (nu reprezintă operațiuni impozabile din punctul de vedere al TVA) dacă noua societate primitoare de active este persoană impozabilă.

Societatea nouă (primitoare a activelor) este considerată a fi succesoarea cedentului, inclusiv în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

Beneficiara va prelua toate drepturile și obligațiile cedentului, inclusiv pe cele privind livrările către sine. Dacă beneficiara transferului este persoană impozabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA și nu se va înregistra în scopuri de TVA, va trebui să plătească la bugetul de stat suma rezultată ca urmare a ajustărilor de taxă, motiv pentru care recomand înregistrarea în scopuri de TVA a noii societăți, pentru a evita ajustarea de taxă.

Momentul de referință pentru determinarea datei de la care începe ajustarea taxei, în cazul bunurilor de capital, nu este data transferului, ci data obținerii bunului de către cedent. În acest sens, cedentul va trebui să transmită cesionarului (societății noi) o copie de pe registrul bunurilor de capital.

Tratamentul contabil al activelor aduse ca aport în natură

Potrivit pct. 197 – 198 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

„197 (1) Investiția imobiliară este proprietatea (un teren sau o clădire – ori o parte a unei clădiri – sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, ori ambele, decât pentru:

- a) a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau
- b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

(2) O proprietate imobiliară utilizată de posesor este o proprietate imobiliară deținută (de proprietar sau de locatar în temeiul unui contract de leasing financiar) pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri ori servicii sau în scopuri administrative.

198. – Următoarele constituie exemple de investiții imobiliare:

- a) terenurile deținute, mai degrabă, în scopul creșterii pe termen lung a valorii capitalului, decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfășurării normale a activității;
- b) terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. În cazul în care o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt în cursul desfășurării normale a activității, atunci terenul este considerat ca fiind deținut în scopul creșterii valorii capitalului;
- c) o clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) și închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;
- d) o clădire care este liberă, dar care este deținută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;
- e) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare”

Studiu de caz:

Presupunem că o societate Alfa aduce un aport la capitalul societății Beta, constând într-o hală industrială și anexe, care vor fi utilizate în scop de închiriere către alte companii.

Având în vedere aceste prevederi legale, propun înregistrarea activelor la noua societate (Beta) în contul 215 „Investiții imobiliare”, pe analitice distincte, în corespondență cu conturile de capitaluri.

Monografie contabilă:

a) La societatea Beta:

● **Subscriere capital:**

456 „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”	=	1011 „Capital scris nevărsat”
--	---	----------------------------------

● **Aport în natură:**

215 „Investiții imobiliare”	=	456 „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”
--------------------------------	---	--

● **Și:**

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”
-------------------------------------	---	-----------------------------------

b) La societatea Alfa:

Potrivit Reglementărilor contabile, în creditul conturilor de mijloace fixe se înregistrează valoarea mijloacelor fixe care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entități, în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora (261, 262, 263, 265).

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț. Fac excepție cazurile în care data situațiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situațiilor financiare anuale, conform pct. 101 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Astfel, evaluarea mijloacelor fixe efectuată în vederea aducerii acestora ca aport la capitalul social al societății Beta nu se înregistrează în contabilitatea societății Alfa.

Conform pct. 264 alin. (2) din Reglementările contabile, diferența dintre valoarea imobilizărilor financiare dobândite și valoarea neamortizată a imobilizărilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul altor entități, precum și diferența dintre valoarea participațiilor primite ca urmare a participării cu active pe termen scurt (creanțe) și valoarea activelor care fac obiectul participației se înregistrează pe seama veniturilor (contul 768 „Alte venituri financiare”), la data dobândirii acelor titluri.

Monografie contabilă:● **Scoaterea din evidență a mijloacelor fixe și înregistrarea imobilizărilor financiare sub formă de interese de participare:**

281x „Amortizări privind imobilizările corporale”	=	21xx* „Imobilizări corporale”
* valoare amortizată, în cazul mijloacelor fixe pentru care s-a înregistrat amortizare		

● **Și:**

26x „Imobilizări financiare”	=	21xx* „Imobilizări corporale”
*valoare netă contabilă		

● **Diferența dintre valoarea de aport și valoarea neamortizată a mijloacelor fixe:**

26x „Imobilizări financiare”	=	768 „Alte venituri financiare”
---------------------------------	---	-----------------------------------

Avantaje neimpozabile acordate salariaților

expert contabil
Gabi POPESCU

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

O societate acordă salariaților proprii, în plus față de salariul de încadrare, conform regulamentului intern și contractelor de munca încheiate, următoarele avantaje:

- contribuție suportată de angajator la un fond de pensii facultative, în sumă de 200 lei/lună de persoană;
- prime de asigurare voluntară de sănătate pentru salariat în cuantum de 220 lei/ lună. În plus, salariații pot opta pentru plata unor abonamente de sănătate și pentru membrii familiei, cu reținere din salariu;
- decontarea contravalorii unui concediu incluzând transport, cazare și eventual tratament în sumă de 5.000 lei/anual;
- acordarea unei sume de 400 lei/lună, corespunzător zilelor lucrate din fiecare lună, salariaților care desfășoară activitate în regim de telemuncă;
- decontarea contravalorii abonamentelor la o sală de sport în cuantum de 200 lei/lună.

În contabilitate, cheltuielile se înregistrează pe feluri de cheltuieli, după natura lor.

Din punctul de vedere al impozitului pe venit, art. 76 alin. (4¹) din Codul fiscal prevede că nu reprezintă venituri impozabile, în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat:

- contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru angajații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, regulamentul intern, sau primite în baza unor legi speciale și/sau finanțate din buget, în limita unui plafon anual, pentru fiecare angajat, reprezentând nivelul unui câștig salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul în care au fost acordate;
- contribuțiile la un fond de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană;
- primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajator pentru angajații proprii, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro, pentru fiecare persoană;

- sumele acordate angajaților care desfășoară activități în regim de telemuncă pentru susținerea cheltuielilor cu utilitățile la locul în care angajații își desfășoară activitatea, precum electricitate, încălzire, apă și abonamentul de date, și achiziția mobilierului și a echipamentelor de birou, în limitele stabilite de angajator prin contractul de muncă sau regulamentul intern, în limita unui plafon lunar de 400 lei corespunzător numărului de zile din luna în care persoana fizică desfășoară activitate în regim de telemuncă. Sumele sunt acordate fără necesitatea de prezentare a documentelor justificative.
- contravaloarea abonamentelor pentru utilizarea facilităților sportive în vederea practicării sportului și educației fizice cu scop de întreținere, profilactic sau terapeutic oferite de furnizori ale căror activități sunt încadrate la codurile CAEN 9311, 9312 sau 9313, precum și contravaloarea abonamentelor, oferite de același furnizor care acționează în nume propriu sau în calitate de intermediar, ce includ atât servicii medicale, cât și dreptul de a utiliza facilitățile sportive, în vederea practicării sportului și educației fizice cu scop de întreținere, profilactic sau terapeutic, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual, pentru fiecare persoană.

În ceea ce privește contribuțiile sociale

Potrivit art. 142 lit. aa¹⁾ și art. 157 din Codul fiscal, nu se cuprind în baza de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale și contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate avantajele acordate salariaților menționate anterior.

În cazul contribuțiilor suportate de salariat, art. 78 din Codul fiscal prevede că din baza de calcul al impozitului pe venit se scad:

- contribuțiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, contribuției individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii;
- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro;
- primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, potrivit art. 25 din Codul fiscal, cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal.

În luna curentă, un salariat al cărui venit brut lunar este de 7.000 lei beneficiază de următoarele venituri suplimentare:

- contribuție la un fond de pensii facultative suportate de angajator de 200 lei/lună;
- prime de asigurare voluntară de sănătate suportate de angajator de 220 lei/lună;
- contravaloarea cheltuielilor de concediu în sumă de 5.000 lei;
- 3 zile telemuncă – contravaloare aferentă: $400 \text{ lei} \times (3 \text{ zile} / 21 \text{ zile lucrătoare}) = 57 \text{ lei}$.

Toate avantajele menționate, suportate de angajator, în mod individual nu se includ în baza de calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor de asigurări sociale și asigurări sociale de sănătate, dar pentru determinarea sumei totale se verifică încadrarea în plafonul de 33% din salariul de bază.

$$7.000 \text{ lei} \times 33\% = 2.310 \text{ lei}$$

Astfel, **suma neimpozabilă cumulată a avantajelor este de 2.310 lei**, iar suma ce depășește acest plafon se adaugă la venitul realizat și este supusă impozitului pe venit și contribuțiilor aferente veniturilor salariale.

Facilități fiscale în construcții. Calculul cifrei de afaceri

ÎNTREBARE:

Am o firmă cu cifra de afaceri în sumă totală de 158.313,91 lei la sfârșitul anului 2022, constituită din:

- contul 704 (activități construcții) în sumă de 108.101,83 lei;
- contul 706 (chirii) în sumă de 104.40 lei;
- contul 707 (vânzări marfă) în sumă de 50.107,68 lei.

În aceste condiții, începând cu 01.01.2023, voi intra cu salariații în regim de construcții (4.000 lei) sau nu?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Cadrul legal: Ordinul nr. 1.528/2022 privind stabilirea Procedurii de acordare a facilităților fiscale în domeniul construcțiilor

Art. 3. –

(1) Pentru aplicarea facilităților fiscale, angajatorii persoanelor fizice prevăzute la art. 1 din prezenta procedură trebuie să realizeze cifra de afaceri din activitățile menționate la art. 60 pct. 5 lit. a) din Codul fiscal și alte activități specifice domeniului construcții în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală.

(2) În activități specifice domeniului construcții sunt incluse lucrări de întreținere curentă și/sau periodică a drumurilor, așa cum sunt definite în Normativul privind întreținerea și repararea drumurilor publice Ind AND 554-2002.

(3) Pentru angajatorii nou-înființați, respectiv înregistrați la registrul comerțului/înregistrați fiscal începând cu luna ianuarie a anului în curs, cifra de afaceri din activitățile prevăzute la art. 60 pct. 5 lit. a) din Codul fiscal și alte activități specifice domeniului construcții, precum și cifra de afaceri totală se calculează cumulativ de la începutul anului sau începând cu luna înființării, după caz, până la luna în care se aplică scutirea inclusiv, denumit în continuare principiul angajatorilor nou-înființați.

(4) Pentru angajatorii existenți la data de 1 ianuarie a fiecărui an se consideră că baza de calcul al cifrei de afaceri din activitățile prevăzute la art. 60 pct. 5 lit. a) din Codul fiscal și alte activități specifice domeniului construcții, precum și cifra de afaceri totală, realizate cumulativ pe anul fiscal anterior. În cazul în care limita minimă a procentului de 80% nu este realizată, se aplică principiul angajatorilor nou-înființați prevăzut la alin. (3).

(5) Mecanismul de calcul al cifrei de afaceri prevăzut de prezenta procedură

Împrumut între societăți afiliate.

Nivel dobândă

ÎNTREBARE:

O persoană juridică cu sediul în Germania, ce este asociat 99% al unei societăți cu sediul în România, are o creditare în societatea din România la care inițial nu a fost stabilită dobânda, însă la care acum dorește să facă acest lucru.

Ce aspecte fiscale și juridice sunt de luat în considerare la stabilirea dobânzii unui contract de creditare? Există un plafon procentual care ar trebui luat în considerare pentru stabilirea acestei dobânzi? Care ar fi dobânda minimă de aplicat?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

La stabilirea dobânzii trebuie să aveți în vedere prevederile de la art. 11 alin. (4) din Codul fiscal și ale normelor metodologice date în aplicarea acestui articol, astfel:

Conform art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respecta principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală.

La pct. 5 alin. (11) din Normele de aplicare a Codului fiscal se mai prevăd următoarele:

(11) Când un contribuabil acordă un împrumut/credit unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut/credit, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului. În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

- a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;
- b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului se va efectua dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se analizează cheltuielile/veniturile cu dobândă, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb valutar și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb valutar, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Prin procesul-verbal se propune scăderea din evidența magazinului și mutarea în depozit la prețul de achiziție pentru a fi vândută ulterior ca marfa en-gross.

În baza procesului-verbal aprobat de către administratorul societății, se va întocmi BON DE PREDARE, TRANSFER, RESTITUIRE (Cod 14-3-3A), conform O.M.F.P. nr. 2.634/2015.

Bonul de predare, transfer, restituire (pentru produse finite, materiale refolosibile, semifabricate, materiale nefolosite) servește ca:

- document justificativ pentru încărcare/descărcare în/din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

În cazul utilizării ca bon de transfer între două gestiuni aflate în incinta entității, bonul de predare, transfer, restituire se întocmește pe măsură ce se efectuează transferul. Transferul se efectuează numai între gestiuni din incinta aceleiași entități. În cazul gestiunilor dispersate teritorial se întocmește aviz de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A).

2.

Ajustarea TVA se efectuează doar pentru cazurile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, dispoziții care prevăd că în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

- a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;
- b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 287;
- c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

Prin urmare, nu se ajustează TVA dacă bunurile respective sunt vândute sub prețul de achiziție, neexistând această situație printre cazurile menționate mai sus.

3.

Societatea va trebui să-și actualizeze obiectul de activitate cu comerț cu ridicata (codul CAEN 4639).

4.

● În baza listei de inventariere se vor efectua următoarele înregistrări contabile:

%	=	371 „Mărfuri”
4428		
„TVA neexigibilă”		
378		
„Diferențe de preț la mărfuri”		

● La vânzare se va înregistra:

4111	=	707, 4427
„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”, „TVA colectată”

● Descărcare gestiune bunuri vândute:

607	=	371
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”

5. Nu se depun declarații speciale, sunt cele pe care de depuneți în mod obișnuit.