



Top 7 Spete fiscal-contabile rezolvate in PortalContabilitate.ro

Intrebare

1. Exigibilitate TVA. Înregistrări contabile

Un furnizor plătitor de TVA în România emite o factură pentru livrarea bunurilor în luna februarie 2019 și livrarea efectivă, implicit recepția acestora se face în martie 2019. Care sunt implicațiile referitoare la TVA? Înregistrările contabile sunt:

% = 401 în momentul sosirii facturii
„Furnizori”

357
„Mărfuri aflate la terți”
4426
„TVA deductibilă”

și
371 = 357 în momentul recepției produselor
„Mărfuri” „Mărfuri aflate la terți”

Raspuns:

Înregistrarea contabilă a facturii în februarie:
% = 401
„Furnizori”

327
„Mărfuri în curs de aprovizionare”
4426 (sau 4428 dacă se aplică sistemul TVA la încasare)
„TVA deductibilă”

Factura se declară în luna februarie (sau trimestrul I) în D300 și D394.

La momentul recepției:
371 = 327

„Mărfuri”

„Mărfuri în curs de aprovizionare”

La momentul plății:

401 = 5121/5311

„Furnizori”

„Conturi la bănci în lei”/ „Casa în lei”

și

4426 = 4428 dacă se aplică sistemul TVA la încasare

„TVA deductibilă”

„TVA neexigibilă”

Conform art. 282 din Codul fiscal:

“(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; “

TVA este deci exigibilă la momentul emiterii facturii, chiar dacă bunurile se recepționează mai târziu. De aceea, chiar dacă bunurile se recepționează în martie, efectele fiscale ale operațiunii (dpv al TVA) se produc în februarie.

Intrebare

2. Compensare datorii reciproce. Tratament contabil

Societatea A vinde societății B două autoturisme care sunt achitate parțial. Ulterior, societatea B achită în numele societății A diverși furnizori ai acesteia, cât și TVA către bugetul de stat. Aceste plăți, efectuate de B pot diminua datoria pe care o are către A? Care este monografia contabilă și ce documente sunt necesare în acest sens?

Raspuns:

Din punct de vedere juridic, compensația este tratată la art. 1616-1623 din Codul civil. Potrivit acestor prevederi datoriile reciproce se sting prin compensație până la concurență celei mai mici dintre ele.

Compensația operează deplin drept de îndată ce există două datorii certe, lichide și exigibile, oricare ar fi izvorul lor, și care au ca obiect o sumă de bani sau o anumită cantitate de bunuri fungibile de aceeași natură.

Compensația nu are loc atunci când:

- creanța rezultă dintr-un act făcut cu intenția de a păgubi;
- datoria are ca obiect restituirea bunului dat în depozit sau cu titlu de comodat;
- are ca obiect un bun insesizabil.

Așadar, din punct de vedere juridic apreciez că se poate efectua compensarea datoriilor reciproce, atâta timp cât sunt certe (datoriile au la baza facturi, contracte), lichide (au un quantum precis determinat) și exigibile (au ajuns la scadență) oricare ar fi izvorul lor.

Monografie contabilă:

- vânzare autoturisme

411 = 7583
„Client B” „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”

b) plata diverși furnizori, în baza unui ordin de compensare între cele 3 societăți:

401 = 411
„Diverși furnizori” „Client B”

c) plata TVA în numele societății A, în baza unui proces-verbal încheiat între cele două societăți prin care stabilește aceasta compensare:

4423 = 411
„TVA de plată” „Client B”

Intrebare

3. Împrumut acordat. Deducerea cheltuielii cu dobândă

O societate românească are drept asociați 2 persoane fizice (asociat român 25%, asociat cetățean german 75%). Societatea românească este plătitoare de impozit pe profit și de TVA. Asociații creditează societatea română în baza unui contract de creditare. Asociatul român creditează cu suma de 25.000 euro asociatul german cu suma de 75.000 euro. În contract se prevede și plata unei dobânzi anuale în procent de 6% pentru soldul de la data de 31.12.XXX. Este deductibilă cheltuiala cu dobândă? Se impozitează aceasta dobândă? Care este tratamentul fiscal pentru rezidentul român și care este tratamentul fiscal pentru nerezident?

Raspuns:

Cheltuiala cu dobândă este deductibilă pentru societate în condițiile reglementate de art. 40¹ și art. 40² din Codul fiscal, bineînțeles, dacă împrumutul este utilizat în scopul activității economice potrivit art. 25 alin. (1) din Codul fiscal.

Practic, este vorba de costul excedentar al îndatorării definit la art. 40¹ pct. 2 din Codul fiscal, calculat ca diferența între veniturile din dobânzi și cheltuielile cu dobânzile la împrumuturi și alte forme de finanțare (costurile îndatorării) și care este deductibil, după cum urmează:

- integral, până la plafonul deductibil de 1.000.000 euro, calculat pe baza cursului BNR valabil pentru ultima zi a trimestrului/anului fiscal conform art. 40² alin. (4) din Codul fiscal;
- în limita de 30% din baza de calcul stabilită conform algoritmului prevăzut la art. 40² alin. (1)-(2) din Codul fiscal, pentru diferența de cost excedentar al îndatorării ce depășește plafonul de 1.000.000 euro. Dacă baza de calcul este negativă sau egală cu zero, diferența ce depășește plafonul este nedeductibilă conform art. 40² alin. 3 din Codul fiscal.

Sumele nedeductibile în perioada fiscală de calcul se pot reprotă, fără limită de timp, în anii fiscali următori, în aceleași condiții de deducere, după cum se arată la art. 40² alin. (7) din Codul fiscal.

Din punct de vedere al asociatului român, dobânzile încasate reprezintă venituri din investiții conform art. 91 lit. b) din Codul fiscal, supuse impozitului pe venit final de 10% conform art. 97 alin. (2) din Codul fiscal, că

venituri sub formă de dobânzi pentru contractul civil de împrumut încheiat de societate cu asociații persoane fizice. Impozitul se calculează și se reține de către societate în calitate de plătitor de venit la momentul plății dobânzii și se achită până la data de 25 inclusiv a lunii următoare.

Impozitul se declară cu ajutorul formularului D100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat" până la termenul de plată al impozitului conform art. 132 alin. (1) din Codul fiscal și, informativ, prin intermediul formularului 205 "Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă, veniturile din jocuri de noroc și câștigurile/pierderile din investiții, pe beneficiari de venit", până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat potrivit art. 132 alin. 2 din Codul fiscal.

Referitor la contribuțiile sociale, obligația de plată a CASS (despre CAS nu se pune problema în cazul veniturilor din dividende) revine doar persoanei fizice/asociațului roman care obține veniturile din dobânzi și care are calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurări sociale de sănătate conform art. 153 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, dacă realizează veniturile prevăzute la art. 155, conform regulilor specifice fiecărei categorii de venituri, respectiv dacă realizează venituri din investiții, care includ și veniturile din dobânzi (art. 155 alin. (1) lit. g) coroborat cu art. 91 lit. a) din Codul fiscal).

Potrivit art. 170 alin. (1) din Codul fiscal, CASS este datorată doar dacă persoana fizică vizată (asociațul roman în acest caz) estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată (este vorba de veniturile de la art. 155 alin. 1 lit. b-h din Codul fiscal, adică veniturile din investiții – din dobânzi plus eventuale venituri din dividende, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, din activități agricole și din alte surse, luate cumulativ) este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țara, în vigoare la termenul de depunere a declarației unice.

După cum se prevede la art. 174 alin. (10) din Codul fiscal, persoanele fizice care încep în cursul anului fiscal să realizeze venituri dintre cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal, iar venitul net anual cumulativ din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, estimat a se realiza pentru anul curent este cel puțin egal cu nivelul a 12 salarii minime brute pe țara, recalculat corespunzător numărului de luni rămase până la sfârșitul anului fiscal, sunt obligate să depună declarația unică în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului.

Dacă asociatul estimează că veniturile de natura celor prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal, inclusiv cele din dobânzi vor fi peste plafonul de 12 salarii minime brute pe țara (pentru 2019 plafonul anual este de $2.080 \text{ lei} \times 12 = 24.960 \text{ lei}$), atunci va avea obligația depunerii declarației unice și a calculării CASS prin aplicarea cotei de 10% la baza de calcul, potrivit art. 156, art. 170 alin. (4) și art. 174 alin. (1) din Codul fiscal. CASS astfel datorată va fi evidențiată de persoană fizică în formularul „Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice” potrivit art. 174 alin. (16) din Codul fiscal. Termenul de plată a CASS este până la data de 15 martie inclusiv a anului următor celui pentru care se datorează contribuția – 15 martie 2020 (art. 174 alin. (20) din Codul fiscal).

Dacă asociatul estimează că aceste venituri vor fi sub plafonul de 12 salarii minime brute pe țara, atunci nu va depune în cursul anului 2019 declarația unică. Totuși, în ipoteza în care asociatul va realiza efectiv în 2019 un venit net anual cumulativ peste plafon, atunci vor deveni aplicabile prevederile art. 174 alin. (17) din Codul fiscal conform cărora persoană fizică va datora CASS la nivelul a 12 salarii minime pe țara, în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția și va avea obligația depunerii declarației unice până la data de 15 martie

inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor (15 martie 2020), în vederea definitivării contribuției de asigurări sociale de sănătate). Prin urmare, în funcție de depășirea plafonului, asociatul roman va datora și CASS în nume propriu, cu mențiunea că vor fi luate în considerare numai dobânzile încasate conform art. 170 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal.

În cazul asociatului nerezident sunt incidente prevederile referitoare la impozitul pe veniturile nerezidenților, veniturile din dobânzi fiind supuse acestui impozit prin reținere la sursa în România conform art. 221 și art. 223 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal.

Societatea din România, în calitate de plătitoare de venit este cea care trebuie să rețină la sursa impozitul pe veniturile nerezidenților, să-l declare și să-l achite la bugetul de stat. Astfel, impozitul este de 16% din valoarea brută a dobânzilor, se reține la sursa la momentul plății venitului/dobânzii către nerezident, se determina pe baza cursului de schimb comunicat de BNR pentru ziua în care se efectuează plata venitului și se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul conform art. 224 alin. (1) alin. (4) lit. d) și alin. (5) din Codul fiscal. Impozitul va fi declarat în cursul anului în baza formularului 100 "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat". În mod distinct, cu titlu informativ, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat, societatea trebuie să depună în temeiul art. 231 alin. (1) din Codul fiscal și formularul 207 "Declarație informativă privind impozitul reținut la sursa/veniturile scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți".

În situația în care asociatul nerezident va pune la dispoziția societății din România certificatul de rezidență fiscală eliberate de autoritățile fiscale din Germania, în conformitate cu prevederile art. 1 alin. (3) și art. 230 alin. (1) și (2) din Codul fiscal se vor aplica cu prioritate prevederile art. 11 "Dobânzi" din Convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și Germania conform căroră impozitul pe veniturile din dobânzi ce poate fi reținut la sursa în România nu va depăși 3% din suma brută a dobânzilor.

Totodată, în calitate de beneficiar al veniturilor, asociatul nerezident intra într-un raport juridic fiscal cu autoritățile fiscale din România și, în consecință, trebuie să se înregistreze fiscal pentru a primi un cod de identificare fiscală, mai exact un număr de identificare fiscală conform art. 82 alin.1 lit. e) din Codul de procedura fiscală. Înregistrarea fiscală și atribuirea codului de identificare fiscală se poate face și la solicitarea plătitorului de venit (societatea din România) conform art. 82 alin. (3) din Codul de procedura fiscală. În acest caz societatea plătitoare a veniturilor va depune pentru înregistrarea fiscală a nerezidentului formularul 030 "Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal" în termen de 30 de zile de la data obținerii venitului conform art. 82 alin. (6) lit. b) din Codul de procedura fiscală.

4. Criterii de aplicare a IFRS și de auditare a situațiilor financiare anuale

Intrebare

Compania are drept obiect de activitate vânzarea și închirierea de cofraje pentru construcții. Capitalul este 70% Spania și 30% Polonia. Cifra de afaceri este de 3,5 milioane euro, număr salariați 16, mijloace fixe 6,7 milioane euro neamortizate, amortizate 5.

Este obligată firmă din România să treacă pe IFRS? Care sunt condițiile? Auditul este obligatoriu? Care sunt implicațiile cu privire la IFRS 9, 15, 16? Care este transpunerea din legislația românească OMFP 1802 pe aceste IFRS?

Raspuns:

Condițiile privind aplicarea IFRS ca bază a contabilității se regăsesc în OMFP nr. 2.844/2016, astfel:

“Art. 1

(1) Se aprobă Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară prevăzute în anexa nr. 1, care face parte integrantă din prezentul ordin.

(2) Reglementările prevăzute la alin. (1) se aplică de către următoarele persoane juridice:

- a) societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- b) persoanele juridice prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat;
- c) alte entități obligate prin prevederi legale să aplice reglementările respective;
- d) alte entități care au optat pentru aplicarea reglementărilor respective, condițiile în care acestea pot opta fiind stabilite prin prevederi legale.

(3) Persoanele juridice prevăzute la alin. (2) sunt denumite în cuprinsul prezentului ordin entități.

(4) Piața reglementată are înțelesul prevăzut la art. 125 din Legea nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare.

(5) În înțelesul prezentului ordin și al legislației contabile, entitățile prevăzute la alin. (2) lit. a) și b) reprezintă entități de interes public.

Art. 2

Reglementările prevăzute la art. 1 alin. (1) se aplică împreună cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, precum și cu alte prevederi legale aplicabile, în scopul asigurării unui grad ridicat de transparentă și comparabilitate a situațiilor financiare anuale.

Art. 3

Prevederile prezentului ordin nu se aplică: instituțiilor de credit; instituțiilor financiare nebankare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general; instituțiilor de plată și instituțiilor emitente de

monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică și prestare de servicii de plată; Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar; entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară.

Art. 4

În înțelesul prezentului ordin, Standardele Internaționale de Raportare Financiară, denumite în continuare IFRS, reprezintă standardele adoptate potrivit procedurii prevăzute de Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.”

În REGULAMENTUL (CE) NR. 1606/2002 din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate se arata:

„(2) Pentru a contribui la îmbunătățirea funcționării pieței interne, este necesar ca societățile cotate la bursa să aplice un set unic de standarde internaționale de contabilitate de înaltă calitate în elaborarea situațiilor lor financiare consolidate. De asemenea, este important că standardele de raportare financiară aplicate de societățile comunitare participante pe piețele financiare să fie acceptate pe plan internațional și să constituie standarde mondiale reale. Acest lucru implica o convergență sporită a standardelor de contabilitate utilizate în prezent pe plan internațional, obiectivul final fiind realizarea unui set unic de standarde mondiale de contabilitate.

(4) Prezentul regulament este menit să contribuie la funcționarea eficientă și rentabilă a pieței de capital. Protecția investitorilor și menținerea încrederii în piețele financiare reprezintă de asemenea un aspect important al realizării pieței interne în acest domeniu. Prezentul regulament consolidează libera circulație a capitalurilor pe piața internă și ajută societățile comunitare să concureze în condiții de egalitate pentru obținerea resurselor financiare disponibile pe piețele de capital comunitare și internaționale.

(5) Pentru asigurarea competitivității piețelor de capital comunitare este important să se realizeze convergența standardelor utilizate în Europa pentru elaborarea situațiilor financiare cu standardele internaționale de contabilitate care să poată fi utilizate la nivel mondial pentru tranzacții trans-frontaliere sau cotații la burse din străinătate.

Art. 1: Obiectivul

Prezentul regulament are drept obiectiv adoptarea și utilizarea standardelor internaționale de contabilitate în Comunitate, în vederea armonizării datelor financiare prezentate de societățile menționate la articolul 4 pentru a asigura un nivel ridicat de transparentă și de comparabilitate a situațiilor financiare și ca urmare funcționarea eficientă a pieței de capital comunitare și a pieței interne.

Art. 4: Conturile consolidate ale societăților cotate la bursă

Pentru fiecare exercițiu financiar care începe la sau după 1 ianuarie 2005, societățile reglementate de legislația unui stat membru își elaborează conturile consolidate în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate adoptate conform procedurii prevăzute la articolul 6 alineatul (2) dacă, la data încheierii bilanțului,

titlurile lor de creanță sunt admise pentru negociere pe piața reglementată a unui stat membru, în sensul articolului 1 alineatul (13) din Directiva 93/22/CEE a Consiliului din 10 mai 1993 privind serviciile de investiții în domeniul valorilor mobiliare (1).

(1) JO L 141, 11.6.1993, p. 27, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/64/CE a Parlamentului European și a Consiliului (JO L 290, 17.11.2000, p. 27).

Art. 5: Opțiuni privind conturile anuale și societățile care nu efectuează operațiuni cotate la bursă

Statele membre pot autoriza sau obliga:

- a) societățile menționate la articolul 4 să-și elaboreze conturile anuale,
- b) alte societăți decât cele menționate la articolul 4 să-și elaboreze conturile consolidate și/sau conturile anuale, în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate adoptate potrivit procedurii prevăzute la articolul 6 alineatul (2).”

Ca urmare a celor prezentate, societățile care au obligația de a aplica IFRS ca bază a contabilității lor sunt cele cotate la bursă, câteva societăți de stat, dar și unele societăți care activează în domenii speciale și ale căror foruri tutelare emit reglementări în acest sens, cum ar fi băncile, IFN-urile, societățile de asigurare-reasigurare, societățile de administrare a fondurilor de investiții și altele asemenea.

Societatea dvs, neactivând în nici unul dintre domeniile specificate, nefiind nici societate de stat și nici cotată la bursa – indiferent de obiectul de activitate – nu trebuie să aplice IFRS, având obligația de a aplica Reglementările contabile aprobate prin OMFP 1802/2014.

Este adevărat că, la lit. d) a alin. (2) al art. 1 din O.M.F.P. nr. 2.844/2016 – citat mai sus – apare și o altă categorie de entități care ar putea aplica IFRS, prin opțiune, și anume “alte entități care au optat pentru aplicarea reglementărilor respective, condițiile în care acestea pot opta fiind stabilite prin prevederi legale.”, însă, până la ora actuală, nu există nici un ordin / nici o reglementare care să ofere explicații și criteriile de opțiune a aplicării IFRS.

Așa că, deoacumdata, trebuie să aplicați doar O.M.F.P. nr. 1.802/2014, dacă nu va încadrați în categoriile de entități menționate pentru aplicarea IFRS obligatorie.

Obligativitatea aplicării IFRS nu se bazează pe nici un indicator de mărime sau pe structura și statutul acționariatului entităților respective.

În ceea ce privește auditarea situațiilor financiare ale societăților care aplica OMFP 1802/2014, reglementările contabile aprobate prin acest ordin prevăd:

“SECȚIUNEA 101: Cerințe generale privind auditul

563._

(1) Situațiile financiare anuale ale entităților mijlocii și mari, precum și ale societăților/companiilor naționale, societăților cu capital integral sau majoritar de stat și regiilor autonome sunt auditate de unul (2) Sunt supuse, de asemenea, auditului entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele 3 criterii:

- a) totalul activelor: 16.000.000 lei
- b) cifră de afaceri netă: 32.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Obligația de auditare pentru entitățile prevăzute la prezentul alineat se aplică atunci când acestea depășesc limitele respective în două exerciții financiare consecutive. De asemenea, entitățile respective sunt scutite de la obligația de auditare a situațiilor financiare anuale dacă limitele a două dintre cele trei criterii menționate nu sunt depășite în două exerciții financiare consecutive.”

Referitor la încadrarea entităților într-una dintre cele patru categorii și la modul de stabilire a unor indicatori, prezentăm următoarele paragrafe din reglementarea contabilă probată prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

“SECȚIUNEA 13: Categoriile de entități raportoare

9._

(1) În funcție de criteriile de mărime, entitățile prevăzute de prezentele reglementări se grupează în trei categorii, astfel: microentități; entități mici; entități mijlocii și mari.

(2) Microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 1.500.000 lei (echivalentul a 338.310 euro)
- b) cifră de afaceri netă: 3.000.000 lei (echivalentul a 676.620 euro);
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

Pentru această categorie de entități se aplică, de asemenea, prevederile cap. 12 «Dispoziții privind scutirile și restricțiile aplicabile scutirilor».

(3) Entitățile mici sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);
- b) cifră de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

(4) Entitățile mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro)
- b) cifră de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);
- c) c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

11. În scopul determinării limitelor legate de totalul activelor și de cifră de afaceri netă, prevăzute la pct. 10, nu se efectuează nici compensarea prevăzută la pct. 508 alin. (1) și nici eventualele eliminări ca urmare a aplicării prevederilor pct. 512 alin. (1).

12._

(1) Atunci când, la data bilanțului, o entitate depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre cele trei criterii menționate la pct. 9, acest fapt afectează aplicarea derogărilor prevăzute de prezentele reglementări numai dacă acest lucru are loc în două exerciții financiare consecutive.

13._

(1) O entitate analizează permanent, pentru fiecare dată a bilanțului, dacă a depășit, respectiv a încetat să depășească criteriile de mărime corespunzătoare.

(2) Entitatea schimbă categoria în care se încadrează doar dacă în două exerciții financiare consecutive depășește sau încetează să depășească criteriile de mărime. Ca urmare, modificarea criteriilor de mărime nu determina automat încadrarea entității într-o nouă categorie.

(3) Prin două exerciții financiare consecutive se înțelege exercițiul financiar precedent celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale și exercițiul financiar curent, pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale.

14. În scopul aplicării prevederilor pct. 12 alin. (1) se reanalizează numărul de componente ale situațiilor financiare anuale, astfel:

- a) o entitate care a întocmit situații financiare anuale prevăzute la pct. 20 alin. (2) va întocmi situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 21 numai dacă în două exerciții financiare consecutive depășește limitele a două dintre cele trei criterii prevăzute la pct. 9;
- b) o entitate care a întocmit situațiile financiare anuale prevăzute la pct. 21 va întocmi situații financiare anuale prevăzute la pct. 20 alin. (2) numai dacă în două exerciții financiare consecutive nu depășește limitele a două dintre cele trei criterii prevăzute la pct. 9.

O analiză similară se efectuează și de către microentități.

Ca urmare, pentru întocmirea situațiilor financiare anuale, încadrarea în criteriile de mărime prevăzute de prezentele reglementări se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare ale exercițiului financiar precedent celui de raportare și a indicatorilor determinați pe baza datelor din contabilitate și a bilanței de verificare încheiate la sfârșitul exercițiului financiar curent, utilizându-se cursul de schimb valutar publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data de 19 iulie 2013.

15. Totalul activelor menționat la pct. 9 și 10 constă în valoarea totală a activelor, așa cum apare prezentată la lit. A-C de la "Active" din formatul bilanțului prevăzut la pct. 132 sau din formatul bilanțului prescurtat prevăzut la pct. 451.

20._

(1) Microentitățile întocmesc situații financiare anuale în condițiile prevăzute la secțiunea 12.1 "Scutiri pentru microentități".

(2) Entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (3) întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat,
- cont de profit și pierdere,
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

(3) Bilanțul prescurtat are formatul prevăzut la pct. 451.

(4) Opțional, entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (3) pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

21. Entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (4), precum și entitățile de interes public întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

132. Formatul bilanțului întocmit de entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (4), precum și de entitățile de interes public, este următorul:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire

2. Cheltuieli de dezvoltare

3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare, dacă acestea au fost achiziționate cu titlu oneros și nu trebuie prezentate la A I 5

4. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale

5. Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziționat cu titlu oneros

6. Avansuri

II. Imobilizări corporale

1. Terenuri și construcții

2. Instalații tehnice și mașini

3. Alte instalații, utilaje și mobilie

4. Investiții imobiliare

5. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale

6. Active biologice productive

7. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție

III. Imobilizări financiare

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
2. Împrumuturi acordate entităților afiliate
3. Interese de participare
4. Împrumuturi acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
5. Investiții deținute ca imobilizări
6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime și materiale consumabil
2. Producția în curs de execuție
3. Produse finite și mărfuri
4. Avansuri

II. Creanțe

(Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)

1. Creanțe comercial
2. Sume de încasat de la entitățile afiliate
3. Sume de încasat de la entitățile de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanțe
5. Capital subscris și nevărsat

III. Investiții pe termen scurt

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
2. Alte investiții pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

451._

(1) Entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (2) și (3) întocmesc bilanț prescurtat.

(2) Formatul bilanțului prescurtat, întocmit de aceste entități este următorul:

A. Active imobilizate

- I. Imobilizări necorporale
- II. Imobilizări corporale

III. Imobilizări financiare

B. Active circulante

I. Stocuri

II. Creanțe

(Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)

III. Investiții pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans”

Așadar, indicatorii precizați de dvs în întrebare sunt incompleți și incorect prezentați în euro.

Se observă că, atât pentru încadrarea unei entități într-una dintre cele 4 categorii, cât și pentru încadrarea societății ca societate supusă auditului, analiza trebuie efectuată pe baza indicatorilor exprimați în moneda națională leu, dar și la finele a doi ani consecutivi.

Pe de altă parte, al treilea indicator, pe lângă cifra de afaceri și numărul mediu de salariați de la fiecare final de an, este total active și nicicum mijloace fixe.

Se observă că indicatul total active este egal cu suma valorilor din bilanț (formular F10) ale: active imobilizate (A.) (la valori nete), active circulante (B.) și cheltuieli în avans (C.).

Ca urmare, pe baza datelor transmise de dvs nu se poate face nici un fel de analiza.

Analiza trebuie să o efectuați dvs pe baza indicatorilor calculați la finele a doua exerciții financiare consecutive (în cazul de față, la 31.12.2017 și 31.12.2018).

Depășirea se analizează pentru doi dintre cei trei indicatori pentru doi ani consecutivi.

Pe de altă parte, dacă deveniți entitate mijlocii sau mare, atunci aveți obligația efectuării auditului.

Dacă sunteți entitate micro sau mică, trebuie să analizați criteriile prevăzute la punctul 563 alin. (2) pentru două exerciții financiare consecutive. Dacă depășirea a două dintre cele trei criterii este depășită atât la 31.12.2017, cât și la 31.12.2018, atunci trebuie să procedați la auditarea situațiilor financiare începând cu cele ale anului 2018.

Dacă, spre exemplu, la 31.12.2017 două dintre cele trei criterii sunt depășite, dar la 31.12.2018 două dintre cele trei criterii nu mai sunt depășite, atunci nu aveți obligația efectuării auditului.

Sau invers: dacă la 31.12.2017 două dintre cele trei criterii nu sunt depășite, dar la 31.12.2018 două dintre cele trei criterii sunt depășite, atunci nu aveți obligația efectuării auditului.

IFRS 9;15;16 nu sunt transpuse în O.M.F.P. nr. 1.802/2014, deoarece acest ordin se adresează entităților care NU aplica IFRS.

Este adevărat că reglementările aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 preiau câteva aspecte din anumite standarde, însă acest aspect nu este generalizat și, oricum, nu înseamnă că entitățile care aplică acest ordin aplica, de fapt, IFRS.

Cele trei IFRS-uri nu sunt destinate decât entităților obligate expres să aplice IFRS, după cum am menționat mai sus.

Câteva mențiuni referitoare la aceste trei IFRS-uri (în special, legate de conturi utilizate) sunt incluse în Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.844/2016, ordin destinat reglementărilor contabile bazate pe IFRS.

Dacă aplicați O.M.F.P. nr. 1.802/2014, NU trebuie și nu aveți de ce să aplicați aceste standarde, ci, obligatoriu, trebuie să aplicați reglementările din ordin.

Fiecare dintre aceste trei standarde este extrem de greoi, stufor, laborios și, mai ales, complex, aducând abordări noi asupra elementelor pe care le reglementează.

IFRS 16 Contracte de leasing – aplicabil de la data de 01 ianuarie 2019

Organismul de reglementare a adoptat, prin REGULAMENTUL CE nr. 1986 din 31 octombrie 2017, un nou standard privind contractele de leasing, și anume IFRS 16 Contracte de leasing, ale cărui prevederi se aplică începând cu data de 01 ianuarie 2019.

Acest standard, care îl înlocuiește pe cel actual (IAS 17), aduce ca noutate cerința potrivit căreia locatarii înregistrează contractele de leasing în același mod, și anume că active și pasive în situațiile lor financiare, eliminându-se clasificarea în leasing financiar și leasing operațional. Practic, potrivit noului standard, leasingul va fi recunoscut și înregistrat similar cu actualul leasing financiar, respectiv că activ utilizat și că datorie de plată, dar fără înregistrarea activului ca mijloc fix, ci ca un „drept de utilizare” a unui bun. Trecerea activului pe cheltuiala se face treptat, în general, pe durata de amortizare care ar fi fost atribuită bunului, dacă ar fi fost înregistrat ca imobilizare. Se menține evidențierea valorii bunului utilizat în regim de leasing în cont extracontabil.

Din punctul de vedere al locatarului, contractele vor fi de leasing sau non-leasing. Contractele identificate ca fiind de leasing nu se clasifică în alte tipuri.

Totuși, IFRS 16 prevede că derogare (tratament alternativ) de la regulă generală (tratament de bază) de recunoaștere a contractelor de leasing prevăzută mai sus (că activ și că datorie) maniera de recunoaștere a plăților de leasing asociate acestor contracte de leasing că pe o cheltuială, direct în contul de profit sau pierdere, utilizând fie o bază liniară pe toată durata contractului de leasing, fie o altă bază sistematică, dacă locatarul considera că aceasta este mai reprezentativă pentru modelul beneficiului acordat locatarului de către locator.

Derogarea de la înregistrarea activului și datoriei se admite a fi aplicată doar pentru contractele identificate ca fiind de leasing și care îndeplinesc cumulativ următoarele două condiții:

a) sunt pe termen scurt; și

b) contracte de leasing pentru care activul suport are o valoare mică (deși nu este specificată în standard, organismul internațional de reglementare considera valoarea mică până la nivelul de 5.000 USD).

Clasificarea leasingului în financiar și operațional rămâne doar pentru locatorii contractelor, pentru aceștia păstrându-se maniera de recunoaștere și înregistrare din IAS 17.

IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții – aplicabil de la data de 01 ianuarie 2018 și înlocuiește IAS 8 Venituri.

Standardul a fost aprobat de REGULAMENTUL nr. 1905 din 22 septembrie 2016 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardul Internațional de Raportare Financiară 15 și se aplică de la data de 01 ianuarie 2018.

Până la data de 01 ianuarie 2018 – data obligatorie de a aplica IFRS 15 – orice companie, fie că aplica IFRS-uri, fie că aplica RÂS (OMFP 1802/2014), ca bază a contabilității sale, evalua și înregistra veniturile în funcție de natura tranzacției (operațiunii economice):

(a) vânzarea bunurilor;

(b) prestarea serviciilor; și

(c) utilizarea de către terți a activelor entității care generează dobânzi, redevențe și dividende.

Prevederile contractuale nu aveau o importanță deșebită, dat fiind însuși obiectivul standardului IAS 8 „Venituri”, și anume:

„Obiectivul prezentului standard este de a prescrie tratamentul contabil al veniturilor generate de anumite tipuri de tranzacții și evenimente.

Obiectivul primordial al IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții” - după cum arată și nouă denumire – este „de a stabili principiile pe care o entitate trebuie să le aplice pentru a raporta informații utile pentru utilizatorii situațiilor financiare cu privire la natură, valoarea, plasarea în timp și incertitudinea veniturilor și fluxurilor de trezorerie generate de un contract cu un client.”

Dacă până la data de 01 ianuarie 2018, veniturile se recunoșteau și se înregistrau ținând cont de natura tranzacției, indiferent de clauzele contractuale, acum, prin aplicarea IFRS 15, o companie care are ca bază a contabilității standardele internaționale de contabilitate trebuie „să aplice prezentul standard pentru toate contractele cu clienții”.

Standardul oferă următoarea definiție a contractului, în sensul aplicării prevederilor sale:

“Un contract reprezintă un acord între două sau mai multe părți care creează drepturi și obligații exercitabile. Exercițarea drepturilor și obligațiilor dintr-un contract este o problemă de drept. Contractele pot fi scrise, verbale sau tacite ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri ale unei entități. Practicile și procesele pentru stabilirea contractelor cu clienții variază între diferite jurisdicții, industrii și entități. În plus, ele ar putea varia în cadrul unei entități (de exemplu, ele pot depinde de categoria de clienți sau de natura bunurilor sau serviciilor promise). O entitate trebuie să ia în considerare aceste practici și procese atunci când determină dacă și când un acord cu un client creează drepturi și obligații exercitabile.”

Rezultă că un contract cu un client desemnează modelul afacerii aplicat de companie cu clientul sau, indiferent de ramură de activitate în care activează compania.

Un contract este un acord personalizat cu un client, care poate avea prevederi comune cu alte contracte sau poate conține prevederi individualizate cu respectivul client.

Practic, IFRS 15 reinterpretează recunoașterea și contabilizarea veniturilor pe baza contractuală și nu pe baza naturii tranzacției.

Rezultă, așadar, că toate entitățile care aplică IFRS-uri trebuie să-și revizuiască maniera de întocmire a contractelor / a acordurilor cu clienții, astfel încât din acestea să rezulte clauze clare, fără echivoc, termene bine stabilite, prețuri / tarife exacte, precise.

Pentru a raporta informațiile referitoare la venituri, generate de un contract, o entitate trebuie să recunoască acel contract conform unor criterii impuse de IFRS 15.

La recunoașterea veniturilor, la începutul contractului, se ține cont de, spre exemplu, eventualele reduceri acordabile clientului, de eventualele condiții de returnare a bunurilor sau de anumite costuri asociate obținerii contractului cu clientul respectiv. Standardul prevede maniera de analiză și evaluare pentru fiecare situație în parte.

IFRS 9 Instrumente financiare – aplicabil de la data de 01 ianuarie 2018

Este adoptat prin REGULAMENTUL nr. 2067 din 22 noiembrie 2016 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardul Internațional de Raportare Financiară 9 și modifica major IAS 39.

Este un standard care se adresează tuturor entităților, însă cu impact major asupra societăților financiare, și prescrie principiile pentru raportarea financiară a activelor financiare și a datoriilor financiare.

Clasificarea activelor financiare se face în funcție de modelul de afaceri al entității, adică modul în care o entitate își gestionează activele financiare pentru a genera fluxuri de trezorerie, și de fluxurile de trezorerie contractuale reprezentând exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat, eliminând-se categoriile de clasificare a activelor financiare prevăzute în IAS 39. Conform IFRS 9, activele financiare se clasifică în trei categorii principale:

1) evaluate la costul amortizat, dacă:

(a) activul financiar este deținut în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv este de a deține active financiare în vederea colectării de fluxuri de trezorerie contractuale; și

(b) termenele contractuale ale activului financiar dau naștere la fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat;

2) evaluate la valoarea justă prin alte elemente ale rezultatului global, dacă:

(a) activul financiar este deținut în cadrul unui model de afaceri al cărui obiectiv se realizează atât prin colectarea fluxurilor de trezorerie contractuale, cât și prin vânzarea activelor financiare; și

(b) termenele contractuale ale activului financiar dau naștere la fluxuri de trezorerie care sunt exclusiv plăți ale principalului și ale dobânzii aferente valorii principalului datorat;

Conform IFRS 9, toate datoriile financiare se clasifică drept evaluate ulterior la costul amortizat.

Excepții:

(a) datoriile financiare evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere. Astfel de datorii, inclusiv instrumentele derivate care sunt datorii, trebuie evaluate ulterior la valoarea justă.

(b) datorii financiare care apar atunci când un transfer al unui activ financiar nu îndeplinește condițiile pentru a fi derecunoscut sau este contabilizat utilizând abordarea implicării continue. Punctele 3.2.15 și 3.2.17 din standard se aplică evaluării unor astfel de datorii financiare.

(c) contractele de garanție financiară. După recunoașterea inițială, emitentul unui astfel de contract [în afară de cazul în care se aplică punctul 4.2.1 literă (a) sau (b) din standard] îl evaluează ulterior la cea mai mare valoare dintre:

(i) valoarea ajustării pentru pierdere, determinată în conformitate cu secțiunea 5.5 și

(ii) valoarea recunoscută inițial (a se vedea punctul 5.1.1) minus, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile IFRS 15.

(d) angajamentelor pentru furnizarea unui împrumut la o rată a dobânzii sub valoarea pieței. Emitentul unui astfel de angajament [în afară de cazul în care se aplică punctul 4.2.1 literă (a) din standard] îl evaluează ulterior la cea mai mare valoare dintre:

(I) valoarea ajustării pentru pierdere, determinată în conformitate cu secțiunea 5.5 și

(ii) valoarea recunoscută inițial (a se vedea punctul 5.1.1) minus, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile IFRS 15.

(e) contravalorii contingente recunoscute de un dobânditor într-o combinație de întreprinderi la care se aplică IFRS 3. Aceasta contravaloare contingenta trebuie evaluată ulterior la valoarea justă, cu modificările recunoscute în profit sau pierdere.

De asemenea, standardul permite entităților să opteze la recunoașterea inițială, să desemneze în mod irevocabil o datorie financiară drept evaluată la valoarea justă prin profit sau pierdere, dar numai atunci când anumite condiții prevăzute la punctul 4.3.5 sunt îndeplinite sau atunci când această acțiune generează informații relevante suplimentare, deoarece fie:

(a) elimină sau reduce în mod semnificativ o inconsecvență de evaluare sau recunoaștere (uneori numită "necorelare contabilă") care altminteri ar rezulta din evaluarea activelor sau datoriilor sau din recunoașterea câștigurilor și pierderilor aferente acestora pe baze diferite (a se vedea punctele B4.1.29-B4.1.32 din standard);
fie

(b) un grup de datorii financiare sau de active financiare și datorii financiare este gestionat și performanța sa este evaluată pe baza valorii juste, în conformitate cu o strategie documentată de gestionare a riscului sau de investiții, iar informațiile despre grup sunt furnizate pe plan intern pe acea bază către personalul-cheie din conducerea entității (conform definiției din IAS 24 Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate), de exemplu, către consiliul de administrație al entității și directorul executiv (a se vedea punctele B4.1.33-B4.1.36 din standard).

Alte informații relevante în stând se referă, în special, la activități ale băncilor, gen maniera de recunoaștere a pierderilor de credit anticipate, a deprecierei pierderii anticipate (contabilizarea pierderilor de credit anticipate de la data la care instrumentele financiare au fost recunoscute pentru prima dată și să se recunoască întreaga durată a pierderilor anticipate, în timp util), contabilitatea de acoperire

împotriva riscurilor, riscul de credit (acele câștiguri cauzate de deteriorarea riscului de credit propriu unei entități, aferente acelor datorii, nu mai sunt recunoscute în profit sau pierdere, ci în alte elemente ale rezultatului global).

IFRS 9 este un standard greu și lung și cu multe elemente de noutate.

Așadar, rezultă că fiecare standard aduce elemente de noutate absolută în domeniul de aplicabilitate, iar fiecare entitate care trebuie să aplice IFRS ca bază a contabilității trebuie să studieze standardele acestea și să caute să aplice în contabilitatea proprie acele prevederi care se pliază pe activitatea lor.

Intrebare

5. Repartizare dividende către persoane fizice și juridice. Aspecte fiscale

Profitul anului 2010-2015 a fost repartizat pe dividende. Acestea au fost plătite către acționari (cetățenie italiană- persoane fizice nerezidente și persoana juridică nerezidentă) în martie 2019. Pentru asociați, persoane fizice s-a reținut impozit de 5%, iar pentru persoana juridică nu s-a reținut conform art 43 din Codul fiscal. În acest caz societatea românească are obligația declarării impozitului pe dividende prin Declarația D100? Este necesară depunerea și Declarației unice de către societatea românească sau declară veniturie încasate în țara de

rezidența? Dacă se depune declarația unică de societatea românească, aceasta se depune pe NIF? Îmi sunt necesare alte documente? Pentru persoana juridică este necesar certificatul de rezidență fiscală în acest caz având în vedere art. 230 din Codul fiscal?

Raspuns:

1. Potrivit art. 224 alin 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Impozitul datorat de nerezidenți pentru veniturile impozabile obținute din România se calculează, se reține, se declară și se plătește la bugetul de stat de către plătitorii de venituri. Impozitul reținut se declară până la termenul de plată a acestuia la bugetul de stat”.

Conform art. 224 alin. (5) din Codul fiscal:

„Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului, se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține, se declară și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care se efectuează plata venitului către nerezidenți. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se declară și se plătește până la data de 25 ianuarie a anului următor, respectiv până la data de 25 a primei luni a anului fiscal modificat, următor anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, după caz.

Impozitul nu se calculează, nu se reține și nu se plătește la bugetul de stat pentru dividendele distribuite și neplătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, dacă în ultima zi a anului calendaristic sau în ultima zi a anului fiscal modificat, după caz, persoană juridică străină beneficiara a dividendelor îndeplinește condițiile prevăzute la art. 229 alin. (1) lit. c)”.

Așadar, impozitul reținut (în cota de 5%, așa cum prevede art. 224 alin. (3) lit b) din Codul fiscal) se va declara în declarația 100 până la data de 25 a lunii următoare reținerii și se va plăti la bugetul de stat tot până la această dată.

Potrivit art. 231 alin. (1) din Codul fiscal:

„Plătitorii de venituri cu regim de reținere la sursă a impozitelor, cu excepția plătitorilor de venituri din salarii, conform prezentului titlu, au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat”.

Prin urmare, până la data de 31 ianuarie 2020, societatea trebuie să depună declarația 207 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursa/veniturile scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți” (OPANAF 48/2019).

2. Nu se depune declarația unică de către societate, asociația având obligația declarării în Italia a veniturilor încasate din România.

3. Nu este cazul.

4. Potrivit art 230 din Codul fiscal:

„(1) În înțelesul art. 224, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel

contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenția care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de acel contribuabil din România este cota mai favorabilă prevăzută în legislația internă, legislația Uniunii Europene sau în convențiile de evitare a dublei impuneri. Legislația Uniunii Europene se aplică în relația României cu statele membre ale Uniunii Europene, respectiv cu statele cu care Uniunea Europeană are încheiate acorduri de stabilire a unor măsuri echivalente.

(2) Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, în momentul platii venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul sau de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere în care se indica îndeplinirea condiției de beneficiar în situația aplicării legislației Uniunii Europene”.

Prin urmare, certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea fiscală din Italia se prezintă numai în scopul aplicării convenției de evitare a dublei impuneri. Având în vedere că pentru persoana juridical din Italia nu a fost reținut impozit pe dividende, nu este necesară depunerea certificatului de rezidență fiscală. Nu este necesară depunerea certificatului de rezidență fiscală nici pentru asociații persoane fizice, întrucât cota de impozit prevăzută în convenție este tot 5%, așa cum prevede și Codul fiscal.

Intrebare

6. Acordare sponsorizare din bunuri produse de societate. Monografie contabilă. Completare Formular 107

O societate comercială acorda bunuri din producția proprie în baza unui contract de sponsorizare unui așezământ pentru persoane vârstnice. Prețul de vânzare fără TVA al produselor este de 110000 lei. Costul estimat al produselor este de 95000 lei. Costul efectiv al produselor, după calculația de cost efectuată, este de 120000 lei. Bunurile respective au fost transferate în depozitul de marfă, gestiunea 371 evaluate la preț de vânzare (inclusiv adaos și exclusiv TVA) valoarea lor inclusiv adaosul comercial fiind de 110000 lei. Care sunt înregistrările contabile care se fac la descărcarea de gestiune? Care sunt documentele justificative care se întocmesc? Care este valoarea ce se declară că și cheltuiala cu sponsorizarea deductibilă fiscal la calculul impozitului pe profit, respectiv în Declarația 107? Care este cheltuiala ce se înregistrează în contul 6584 „Cheltuieli cu sponsorizarea”?

Raspuns:

Monografie contabilă:

1) obținere produse finite la cost standard (estimat) sau cost de înregistrare:

345 = 711 95.000 lei
„Produse finite” „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

2) transferul produselor finite, în cursul lunii, în depozitul de marfă, la preț de vânzare inclusiv adaosul comercial și exclusiv TVA de 110000 (ceea ce este, oarecum, neconform cu metoda stipulată la punctul 286 alin. (1) din

Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, respectiv “metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul”, care presupune evidenta mărfurilor, în comerțul cu amănuntul, la prețul de vânzare cu adaos și TVA neexigibilă, prețul cu amănuntul având încorporate, pe lângă costul inițial, și aceste două elemente: adaosul și TVA-ul neexigibil, clientul achitând prin acest preț cu amănuntul toate cele trei componente):

371	=	%	preț vânzare cu amănuntul cu TVA: 130.900 lei = 95.000 lei + 15.000 lei + 20.900 lei
„Mărfuri”			
345			cost standard (de înregistrare) 95.000 lei
			„Produce finite”
378			adaos comercial (110.000 lei – 95.000 lei) 15.000 lei
			„Diferențe de preț la mărfuri”
4428			19% (110.000 lei x 19%) 20.900 lei
			„TVA neexigibilă”

3) la finalul lunii, calculul diferențe de cost aferente produselor obținute, după efectuarea calculației de cost efectiv:
 cost efectiv = 120.000 lei
 cost estimat = 95.000 lei

Rezultă cost efectiv mai mare decât cost estimat, deci diferențe nefavorabile de cost de 25000 lei, care se înregistrează astfel:

348	=	711	=	25.000 lei
„Diferențe de preț la produse”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		

Concomitent, se înregistrează și diferențele de cost aferente produselor ieșite (transferate la mărfuri):

711	=	348	=	25.000 lei
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Diferențe de preț la produse”		

4) acordarea bunurilor înregistrate ca mărfuri ca sponsorizare, pe baza contractului de sponsorizare și a avizului de însoțire a mărfii. Nota contabilă privind ieșirea mărfurilor acordate ca sponsorizare este următoarea:

%	=	371	=	130.900 lei
		„Mărfuri”		
6584				95.000 lei
„ Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”				
378				15.000 lei
„Diferențe de preț la mărfuri”				
4428				20.900 lei
„TVA neexigibilă”				

În cazul acordării unor produse ca donație/sponsorizare, valoarea lor de înregistrare (în cazul de față, costul standard, estimat) se înregistrează pe cheltuiala privind sponsorizarea, potrivit funcțiunii contului 345 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

“În creditul contului 345 «Produce finite» se înregistrează:
 - valoarea produselor finite donate sau distruse prin calamități (658).”

Așadar, în contul 6584 se înregistrează la valoarea inițială de înregistrare a produselor cedate ca sponsorizare, respectiv valoarea la cost standard (estimat).

Tratamentul fiscal din punctul de vedere al impozitului pe profit:

Cheltuiala cu sponsorizarea, potrivit art. 25 alin. (4) lit. I) din codul fiscal, NU este o cheltuială deductibilă la calculul rezultatului fiscal, ci este o cheltuială care NU este deductibilă (este nedeductibilă):

“ART. 25 - Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

i) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii”.

Așadar, cheltuiala din contul 6584 trebuie tratată numai ca o cheltuială nedeductibilă fiscal la calculul rezultatului fiscal (al bazei impozabile a impozitului pe profit).

Însă, din suma reprezentând valoarea sponsorizării, se acordă o facilitate sub forma unui credit fiscal din impozit, ceea ce înseamnă că din impozitul pe profit total calculat pe cumulativ de la începutul anului până la finele trimestrului de referință (în cazul de față, probabil, până la finalul trimestrului I 2019), se poate deduce (scădea) o valoare reprezentând mărimea minimă dintre următoarele două mărimi: $20\% \times$ impozitul pe profit total calculat pe cumulativ de la începutul anului până la finele trimestrului de referință (în cazul de față, probabil, până la finalul trimestrului I 2019) și $0.5\% \times$ cifra de afaceri totală, calculată pe cumulativ de la începutul anului până la finele trimestrului de referință (în cazul de față, probabil, până la finalul trimestrului I 2019).

Așadar, dintre aceste două mărimi, se alegea cea mai mică, ce se compară cu valoarea cheltuielii cu sponsorizarea, înregistrată în RD total cont 6584, calculat pe cumulativ de la începutul anului până la finele trimestrului de referință (în cazul de față, probabil, până la finalul trimestrului I 2019).

Apoi se face următoarea analiză:

a) dacă mărimea minimă dintre cele două este mai mică decât valoarea din cont 6584, atunci, din impozitul pe profit total, se scade această mărime minimă.

De exemplu, valoarea minimă dintre cele două mărimi este de 90000 lei.

Valoarea din cont 6584 este 95000 lei.

Din impozitul pe profit total se scade valoarea de 90000 lei, rezultând impozitul pe profit de plată. Diferența de 5000 lei – dacă am considera că suntem la finalul anului curent – s-ar raporta pentru a fi scăzută din impozitul pe următorii 7 ani.

b) dacă mărimea minimă dintre cele două este mai mare decât valoarea din cont 6584, atunci, din impozitul pe profit total, se scade valoarea din contul 6584.

De exemplu, valoarea minimă dintre cele două mărimi este de 96000 lei.

Valoarea din cont 6584 este 95000 lei.

Din impozitul pe profit total se scade întreaga valoare a sponsorizării acordate, de 95000 lei.

Completarea declarației 107 se realizează astfel (dar numai la finalul anului):

- la 4. Suma (lei) – se trece valoarea totală a cheltuielii cu sponsorizarea (95000 lei);
- la 5. Suma raportată (lei) – se trece valoarea sponsorizării care nu a fost scăzută în cursul anului curent din impozitul pe profit, deoarece nu s-a încadrat în totalitate în acea mărime minimă și care se raportează pentru a fi scăzută din impozit în următorii 7 ani (în exemplul nostru, dară se consideră că suntem la finalul anului, s-ar trece suma de la lit. a) de mai sus, de 5000 lei;
- 6. Suma dedusă (lei) – în cazul situației de la lit. a) – 90000 lei; în cazul situației de la lit. b) – 95000 lei.

Intrebare

7. Contract de asociere construcție case. Regim fiscal TVA. Înregistrări contabile

O societate încheie cu o persoană fizică un contract de asociere în vederea contruirii a 6 case. Societatea face toată investiția, persoană fizică pune terenul la dispoziție. (persoana fizică este afiliată persoanei juridice). Când imobilele sunt gata se fac acte de dezlipire caselor cât și terenului aferent fiecărei case și apoi se face în act de partaj conform căruia persoană fizică devine proprietara uneia dintre case plus terenul și cota indiviză aferentă și mai primește și o sumă „sulta” de 200.000 lei, iar societatea rămâne cu 5 case plus terenurile și cotele indivize aferente. Terenul valorează aproximativ 100.000 euro, iar valoarea unei case contruite, aproximativ 45.000 euro. Cât s-au construit casele s-au făcut doar înregistrările contabile: 231, 4426 = 401/404

Care este regimul fiscal și din punct de vedere al TVA pentru casa pe care persoană fizică o preia? Dacă în actul final de partaj nu s-a făcut nicio prevedere cu privire la regimul de TVA al acestei case dar ca și criteriile s-ar încadra la regimul de TVA de 5%, se mai poate face ceva ulterior acestui act de partaj? Care sunt înregistrările contabile aferente acestei operațiuni? Cum evidențiază societatea dreptul de proprietate asupra terenului?

Raspuns:

Asocierea în participație se constituie pe baza unui contract de asociere între două sau mai multe persoane juridice sau fizice, în vederea realizării unei activități în comun.

Bază legală pentru constituirea asocierilor în participație este Codul Civil. Potrivit acestuia, contractul de asociere în participație este contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde.

Asociații rămân proprietarii bunurilor puse la dispoziția asociației. Totuși, asociații pot conveni că bunurile aduse în asociere, precum și cele obținute în urma folosirii acestora să devină proprietate comună.

Specific asocierii în participație este aportul în servicii, bani sau în natură al fiecărui asociat la realizarea obiectului de activitate al asocierii și preluarea în fiecare perioadă (luna) a cheltuielilor și veniturilor transmise pe bază de decont de către asocierie.

Din punct de vedere contabil potrivit prevederilor reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, evidenta asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație”.

Societatea care conduce evidenta asocierii în participație ține evidența și întocmește bilanță de verificare, distinctă de cea aferentă activității proprii. Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile unei asocieri în participație se contabilizează distinct de către unul dintre asociați, conform prevederilor contractului de asocierie.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

La data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor aferente asocierii în participație, se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidenta asocierii.

În cadrul fiecărei asocieri fără personalitate juridică, constituită potrivit legii, asociații au obligația să încheie un contract de asocierie în formă scrisă, la începerea activității, care să cuprindă inclusiv date referitoare la:

- a) părțile contractante;
- b) obiectul de activitate și sediul asociației;
- c) contribuția asociaților în bunuri și drepturi;
- d) cota procentuala de participare a fiecărui asociat la veniturile sau pierderile din cadrul asocierii corespunzătoare contribuției fiecăruia;
- e) desemnarea asociatului care să răspundă pentru îndeplinirea obligațiilor asociației față de autoritățile publice;
- f) condițiile de încetare a asocierii.

Obligația înregistrării veniturilor și cheltuielilor aferente activităților desfășurate în cadrul unei asocieri dintre o persoană fizică și o persoană juridică, plătitoare de impozit pe profit sau de impozit pe venituri microintreprindere, revine persoanei juridice. În acest caz se distribuie un venit net/ o pierdere netă asociatului persoană fizică proporțional cu cota procentuala de participare corespunzătoare contribuției, stabilite pe baza regulilor prevăzute pentru impozitul pe profit.

Impozitul datorat de persoană fizică se calculează, se reține și se plătește de către persoana juridică potrivit regulilor și reprezintă impozit final. Pierderile nu se compensează și nu se reportează.

Contribuabilul persoană fizică nu are obligații fiscale suplimentare în ceea ce privește impozitul pe venit. Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.

Pentru recunoașterea fiscală a asocierii astfel încât să nu se colecteze TVA pentru bunurile sau serviciile puse la dispoziția asocierii, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

- veniturile și cheltuielile asocierii să fie contabilizate de asociatul administrator și repartizate pe bază de decont fiecărui asociat corespunzător cotei de participare în asociere;
- persoana desemnată prin contractul încheiat între părți să reprezinte asocierea, să fie persoana care emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii realizate de asociere;
- scopul asocierii să fie livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți.

Această condiție se consideră îndeplinită inclusiv în situația în care, pe lângă livrarea de bunuri/prestarea de servicii către terți se efectuează și livrări/prestări între membrii asociați.

Înregistrarea în contabilitatea asocierii a aporturilor

Terenul aportat se înregistrează la stocuri având în vedere că se va utiliza pentru rezlizarea unei construcții

Aportul asociatului persoană fizică

301/teren	=	458/asociat pf.
„Materii prime”		„Decontări din operațiuni în participație”

Aportul asociatului persoană juridică

5121	=	458/asociat pj.
„Conturi la bănci în lei”		„Decontări din operațiuni în participație”

Înregistrarea în contabilitatea asocierii a cheltuielilor ocazionate de construcția imobilului

Înregistrarea cheltuielilor pentru obținerea avizelor și plata unor taxe

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

Înregistrarea serviciilor prestate de arhitecți

%	=	401
		„Furnizori”

628	
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	
4426	
„TVA deductibilă”	

Achiziții materii prime și materiale

%	=	401
		„Furnizori”

301	
„Materii prime”	
302	
„Materiale consumabile”	

4426
„TVA deductibilă”

Utilizarea terenului

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

Utilizarea materiilor prime și materialelor

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

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

Cheltuieli cu salariile

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

Amortizări transmise de asociatul persoană juridică

6811 = 458/pj
„Cheltuieli de exploatare privind
amortizarea imobilizărilor” „Decontări din operațiuni în participație”

Utilități

605 = 401
„Cheltuieli cu salariile personalului” „Furnizori”

Alte cheltuieli

% = 401
„Furnizori”

604
„Cheltuieli privind materialele nestocate”

612
„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”

613
„Cheltuieli cu primele de asigurare”

4426
„TVA deductibilă”

În măsura în care se cunoaște că imobilele rezultate vor fi vândute acestea se înregistrează ca producție în curs, nu ca imobilizări.

Înregistrarea producției în curs de execuție la finele fiecărei luni la nivelul cheltuielilor cumulate de la începutul construcției până la finele lunii respective

331 = 711
„Produse în curs de execuție” „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Repartizarea cheltuielilor și veniturilor conform cotei stabilite:

458/asociat pf = % cota pf
„Decontări din operațiuni în participație”

601
„Cheltuieli cu materiile prime”
602
„Cheltuieli cu materiale consumabile”
604
„Cheltuieli privind materialele nestocate”
605
„Cheltuieli privind energia și apa”
628
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”
635
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”
641
„Cheltuieli cu salariile personalului”
6811
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”

711 = 458/pf
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” „Decontări din operațiuni în participație”

458/asociat pj = % cota pj
„Decontări din operațiuni în participație”

601
„Cheltuieli cu materiile prime”
602
„Cheltuieli cu materiale consumabile”
604
„Cheltuieli privind materialele nestocate”
605
„Cheltuieli privind energia și apa”
628
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”
635
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”
641
„Cheltuieli cu salariile personalului”
6811
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”

711 = 458/pj
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” „Decontări din operațiuni în participație”

La începutul lunii următoare are loc reluarea producției în curs

711 = 331
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” „Produse în curs de execuție”

Înregistrarea produselor finite imobile la finele lunii construcției după înregistrarea valorii fiecărui imobil
345/analitic imobil = 711
„Produse finite” „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Potrivit prevederilor art. 321 alin. (5) din Codul fiscal și al normelor date în aplicarea acestui articol la finalizarea clădirii, când se va transfera proprietatea unei părți din apartamente unuia din asociați, asociatul administrator colectează TVA pentru livrarea apartamentelor nou construite.

La livrare se aplică cota de TVA aferenta livrării imobilelor.

Dacă persoana fizică aduce drept aport la asociere terenul, construcția urmând a fi executată de persoană juridică care este asociatul administrator iar prin contractul de asociere se prevede că o parte din apartamentele din clădire vor fi livrate către terți și o altă parte va reveni persoanei fizice care a adus terenul în asociere sunt îndeplinite condițiile aferente asocierii în participație.

La finalizarea clădirii, când se va transfera proprietatea unei părți din apartamente asociatului persoană fizică, asociatul administrator va colecta TVA pentru livrarea de părți ale unei construcții noi.

Livrarea unei părți din construcție către unul din asociați nu exclude aplicarea regulilor referitoare la asocierea în participație pentru apartamentele care sunt livrate către terți de asociatul administrator.

Contravaloarea terenului adus ca aport de persoană fizică nu este considerat avans pentru livrarea apartamentelor care îi sunt transferate de către asociatul administrator.

Înregistrarea transferului imobilului către persoana fizică la costul de producție:
458/pf = %
„Decontări din operațiuni în participație”
701
„Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor”
4427
„TVA colectată”

Înregistrarea transferului imobilelor către persoana juridică
458/pj = %
„Decontări din operațiuni în participație”
701
„Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor”

4427
„TVA colectată”

Descărcarea din gestiunea asocierii
711 = 345/imobile
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” „Produse finite”

Repartizarea cheltuielilor și veniturilor conform cotei stabilite:
458/asociat pf = 711
„Decontări din operațiuni în participație” „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Și
701 = 458/asociat pf
„Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor” „Decontări din operațiuni în participație”

458/asociat pj = 711
„Decontări din operațiuni în participație” „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Și
701 = 458/asociat pj
„Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor” „Decontări din operațiuni în participație”

Plata sumei de 200.000 lei
458/pf = 5121 200.000 lei
„Decontări din operațiuni în participație” „Conturi la bănci în lei”

Reținerea impozitului aferent persoanei fizice
458/asociat pf = 446
„Decontări din operațiuni în participație” „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

Persoana juridică va înregistra în contabilitatea proprie veniturile și cheltuielile transmise prin decont și va determina rezultatul fiscal prin cumularea cu propriile venituri și cheltuieli.

Dacă persoana juridică nu împarte venituri și cheltuieli cu asociatul său persoana fizică nu sunt respectate prevederile art. 321 alin. (5) din Codul fiscal, respectiv asociatul administrator nu împarte venituri și cheltuieli cu asociatul său și de asemenea scopul asocierii nu este livrarea de bunuri către terți, nu se aplică prevederile pct. 102 alin. (3) - (16) din Normele date în aplicarea art. 321 din Codul fiscal referitoare la asocierea în participatiune.

Contravaloarea terenului adus că aport de persoană fizică este considerat avans pentru livrarea apartamentelor care îi sunt transferate de către asociatul administrator.

La finalul construcției se vinde de către societate un imobil către persoana fizică și se regularizează cu valoarea terenului primit ca avans.

Se aplică cotele de TVA aferente tranzacției (5% în cazul în care se califică pentru această cotă).

În acest caz terenul se înregistrează ca avans pe baza contractului încheiat

Emiterea unei facturi de avans

411 = % 100.000 euro

„Clienți”

419

„Clienți - creditori”

4427

„TVA colectată”

înregistrarea terenului ca plată a avansului

301 = 462 100.000 euro

„Materii prime”

„Creditori diverși”

(deoarece urmează să fie utilizat la construcția unor imobile se înregistrează la stocuri)

și
462 = 411 100.000 euro

„Creditori diverși”

„Clienți”

Vânzarea imobilului

411 = %

„Clienți”

701 45.000 euro

„Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor”

4427 5%

„TVA colectată”

Stornarea facturii de avans

411 = % minus 100.000 euro

„Clienți”

419

„Clienți - creditori”

4427

„TVA colectată”

Sold creditor cont 411 - 55.000 euro

Plata diferenței

411 = 5121 200.000 lei

„Clienți”

„Conturi la bănci în lei”