

## DIN CUPRINS:

Raportarea aranjamentelor transfrontaliere (DAC-6)

pag. 1

Activități de realizare a software-ului la comandă

pag. 5

Cum trebuie să procedăm în cazul lipsurilor constatate la inventariere?

pag. 10

Cum poate un asociat credita societatea – legislație și limite

pag. 11

Poate societatea să acorde un împrumut administratorului?

pag. 12

# Monitorul Contabil



100% siguranță legislativă și maximă economie de bani

## Raportarea aranjamentelor transfrontaliere (DAC-6)

Opinia specialistului!

O noutate în materia procedurilor fiscale o reprezintă raportarea aranjamentelor transfrontaliere, adică a unor **scheme** ce implică participanți din mai multe state și care prezintă indicii că sunt construite în scopul di-

minuării sau evitării obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

În acest sens, a fost modificat Codul de procedură fiscală, prin Ordonanța Guvernului nr. 5/2020, care prevede obligația raportării către administrațiile fiscale a informațiilor privind „**aranjamentele transfrontaliere raportabile**”, în principal în sarcina „intermediarilor” și, în anumite condiții, „contribuabililor relevanți”, transpunând astfel prevederile directivei DAC-6 în legislația internă.

Venind în sprijinul contribuabililor nedumeriți, pe bună dreptate, în ceea ce privește obligația și modul de întocmire a noilor raportări, ANAF a publicat în data de 13.01. 2021, pe site-ul propriu ([www.anaf.ro](http://www.anaf.ro)), în secțiunea „Asistență contribuabili – Servicii oferite contribuabililor”, subsecțiunea „Ghiduri curente și alte materiale informative”, **Ghidul privind obligația de raportare a aranjamentelor transfrontaliere (DAC-6)**.

**Ce reprezintă un aranjament transfrontalier?**

Este un aranjament care implică fie mai mult de un stat membru, fie un stat membru și o țară terță, dacă este îndeplinită cel puțin una din următoarele condiții:

- nu toți participanții la aranjament sunt rezidenți în scopuri fiscale în aceeași jurisdicție;
- unul sau mai mulți participanți la aranjament au în același timp rezidența fiscală în mai mult de o jurisdicție;

continuare în pagina 2 →

### Noi situații care conduc la nulitatea unui act emis de organul fiscal

Publicată în Monitorul Oficial din 21 decembrie 2020, Legea nr. 295/2020 pentru modificarea și completarea Codului de procedură fiscală, precum și aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare, vine în sprijinul contribuabililor și aduce **patru noi situații prin care un act administrativ fiscal poate deveni nul**.



Reamintim că actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel cărui îi este adresat. Un exemplu clasic de act administrativ fiscal îl reprezintă decizia de impunere, document prin care sunt stabilite obligații suplimentare cu ocazia controalelor fiscale efectuate de inspectorii ANAF.

Până la apariția Legii nr. 295/2020 nu existau decât trei situații în care contribuabilii, fie persoane juridice, fie persoane fizice, puteau invoca nulitatea unui asemenea act în contestațiile depuse pe cale administrativă sau la instanța judecătorească.

Asemenea cazuri se refereau la emiterea unui act cu încălcarea prevederilor legale privind competența sau a unui act afectat de o gravă și evidentă eroare, precum și la conținutul său incomplet în ceea ce privește cuprinderea unor elemente esențiale, cum ar fi numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal. Principala completare adusă de noua lege este posibilitatea atragerii nulității unui act administrativ fiscal în cazul în care inspectorul omite să prezinte argumentele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă emisă în scris sau soluția adoptată de organul fiscal sau de instanța de judecată. Este vorba de situația în care contribuabilul/plătitorul a prezentat organului fiscal, anterior emiterii actului administrativ-fiscal, respectiva opinie/soluție.

Nulitatea unui act fiscal poate fi invocată și în cazul în care organul fiscal nu respectă considerentele deciziei de soluționare a contestației în cazul emiterii noului act administrativ-fiscal.

Conform Codului de procedură fiscală, în cazul în care se impune desființarea totală sau parțială a unui act administrativ fiscal atacat și emiterea unui nou act, acesta trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. În fine, Legea nr. 295 vine și cu două completări în ceea ce privește nulitatea unui act emis în urma inspecției fiscale, dintre care amintim emiterea unei decizii de impunere în situația în care se fac constatări privind săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă ale bazei de impozitare care face obiectul inspecției fiscale.

*Ionel Iuga*

**DE REȚINUT!**

Aranjamentele transfrontaliere implementate înainte de 25 iunie 2018 nu fac obiectul raportării.

Termenul până la care intermediarii trebuie să întocmească primul raport prin care transmit ANAF informațiile noi sau actualizate în legătură cu aranjamentele comercializabile este 30 aprilie 2021.

**Atenție la contravenții și sancțiuni!**

Sancțiunile vizează următoarele fapte considerate contravenții:

- intermediarul sau contribuabilul relevant, după caz, nu a raportat aranjamentele transfrontaliere raportabile;

- intermediarul sau contribuabilul relevant, după caz, a raportat cu întârziere aranjamentele transfrontaliere raportabile;
- intermediarul nu a notificat un alt intermediar sau contribuabilul relevant, în cazul în care face obiectul unei obligații de păstrare a secretului profesional și nu are acordul scris al contribuabilului relevant.

**ATENȚIE!**

Neraportarea ori raportarea cu întârziere de către intermediarii sau contribuabilii relevanți, după caz, a aranjamentelor transfrontaliere care fac obiectul raportării se sancționează cu amendă de la 20.000 lei la 100.000 lei. Neîndeplinirea de către intermediar a obligației de notificare a altui intermediar sau a contribuabilului relevant se sancționează cu amendă de la 5.000 lei la 30.000 lei.

## Activități de realizare a software-ului la comandă

*Societatea ItSoft S.R.L. realizează un program informatic pentru gestiunea rețetelor, destinat a fi utilizat de medici și de farmacii, care, în baza contractelor încheiate, primesc dreptul de folosință a programului sub formă de licență de utilizare.*

*Ulterior, societatea ItSoft S.R.L. acordă servicii de asistență tehnică (mentenanță, actualizarea programului în funcție de modificările legislative etc.).*

*Codul-sursă al programului nu este divulgat clientului, programul informatic rămânând proprietatea furnizorului.*

*Stabilim care este monografia contabilă pentru o astfel de activitate.*

Pentru a stabili dacă o immobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate trebuie să împartă procesul de generare a activului în:

- faza de cercetare; și
- faza de dezvoltare.

Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei immobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

Nicio immobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută.

**Sfaturi utile pentru un contabil de succes**

Deoarece în faza de cercetare a unui proiect intern o entitate nu poate demonstra că există o immobilizare necorporală și că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile, costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate.

Conform punctului 166 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, exemple de activități de cercetare sunt:

- activitățile destinate obținerii de cunoștințe noi;
- identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoștințe;
- căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii;
- formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite.

Perioada 1 ianuarie – 31 iulie anul N corespunde fazei de cercetare.

În această perioadă, cheltuielile lunare se înregistrează în funcție de natura acestora, conform documentelor justificative.

Cheltuielile aferente fazei de cercetare se evidențiază cu ajutorul conturilor de cheltuieli, fără a fi recunoscute în costul activului, astfel:

- La finalizarea programului informatic se operează înregistrarea producției finite obținute la valoarea costurilor atribuibile produsului respectiv:

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

Societatea ItSoft S.R.L. acordă clienților dreptul de utilizare a programului informatic, sub formă de licență.

Odată cu transferul licenței, potrivit contractului încheiat între părți, societatea furnizoare facturează și încasează anticipat o sumă destinată prestării ulterioare, pe o perioadă de 3 ani de la acordarea licenței, de servicii de asistență tehnică (inclusiv actualizare a acestui program ca urmare a modificării legislației).

În ceea ce privește reflectarea în contabilitate a licențelor de utilizare a programului informatic, acordate terțelor societăți în baza contractelor încheiate, contravaloarea acestor licențe reprezintă venituri ale perioadei (cont 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”), la data transferului către societățile respective.

- Înregistrarea acordării dreptului de utilizare a programului informatic către client:

4111	=	706
„Clienți”		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4111	=	4427
„Clienți”		„TVA colectată”

Având în vedere că, odată cu acordarea licenței, părțile au stabilit contractual și efectuarea unei plăți anticipate pentru prestarea ulterioară pe o perioadă de 3 ani, de către furnizor, a unor servicii reprezentând asistență tehnică acordată cumpărătorului, suma corespunzătoare acestor servicii este evidențiată ca venit în avans (contul 472 „Venituri înregistrate în avans”) și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii (a se vedea în acest sens prevederile punctului 447 din O.M.F.P. nr. 1.802/ 2014):

4111	=	472
„Clienți”		„Venituri înregistrate în avans”

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4111	=	4427
„Clienți”		„TVA colectată”

Potrivit reglementărilor contabile, veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.

- Astfel, în exemplul prezentat, pe măsura prestării serviciilor prevăzute în contract, furnizorul evidențiază veniturile aferente perioadei respective (dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru a care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii, respectiv 3 ani), pe baza documentelor justificative care certifică executarea acestora:

472	=	704
„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din servicii prestate”

În situația în care, pe perioada derulării contractului, furnizorul efectuează servicii suplimentare celor ce au fost convenite inițial (facturate și încasate anticipat), acesta va factura în mod distinct sumele corespunzătoare, la momentul prestării serviciilor respective, recunoscând în contabilitate veniturile aferente ca venituri ale perioadei:

4111	=	704
„Clienți”		„Venituri din servicii prestate”

- Și evidențierea TVA, dacă societatea este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal:

4111	=	4427
„Clienți”		„TVA colectată”

## ȘTIAȚI CĂ...?

Începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2021 nu se mai consideră avantaj în natură utilizarea autoturismelor în situația în care acestea nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, chiar și în cazul micro-întreprinderilor sau plătitorilor de impozit specific (art. 76 alin. (4) lit. 1<sup>1</sup> din Codul fiscal).

# Cum trebuie să procedăm în cazul lipsurilor constatate la inventariere?

Cazuri practice

Inventarierea elementelor patrimoniale, obligatorie a se efectua cel puțin o dată pe an de către fiecare entitate, generează o serie de dificultăți pentru contabili, nu în ceea ce privește organizarea și desfășurarea acestei ample operațiuni, ci în ceea ce privește valorificarea rezultatelor.

De la bun început precizăm faptul că, în cazul unor plusuri sau minusuri constatate la inventar, comisia de inventariere este cea care trebuie să analizeze și cauzele care au condus la respectivele diferențe și să propună măsuri pe care să le înainteze administratorului societății.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere propune, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice.

## **Spetă:**

S-a preluat o societate în luna ianuarie 2020. Împreună cu balanța de pornire s-au solicitat și listele de inventar. S-a constatat cu surprindere că pe listele de inventar valoarea mărfii aflate la terți era 30.000 lei, în balanță, în schimb, soldul contului 357 era 74.500 lei.

De asemenea, pe listele de inventar marfa existentă pe stoc era 182.000 lei, în balanță, soldul contului 371 era 179.000 lei.

A fost solicitat fostului contabil să revizuiască contabilitatea pe perioada anterioară, deoarece se presupune că această diferență provine din greșeli contabile la descărcarea din gestiune. Din păcate, nu a rezolvat nimic.

Ce posibilități există la 31.12.2020 să se regleze stocul de marfă 357 și 371?

## **Soluție fiscal-contabilă:**

Potrivit pct. 39 din Ordinul ANAF nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

„Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmăririi decontării creanțelor.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate,

comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și depreciierilor constatate, precum și natura plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii”.

Prin urmare, pentru toate plusurile sau lipsurile în gestiune, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la gestionarii bunurilor la care au fost constatate diferențe față de evidența contabilă.

Pentru pagubele constatate în gestiune răspund persoanele vinovate de producerea lor.

Imputarea acestora se face la valoarea de înlocuire, așa cum a fost definită în prezentele norme (pct. 41 alin. (3) din Ordinul nr. 2.861).

Cu privire la modul de soluționare a diferențelor constatate, comisia de inventariere face propuneri pe care le înaintează, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului, care, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale.

Avem în vedere pct. 42 și 43 din O.M.F.P. nr. 2.861/2009:

„42. Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces-verbal.

Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente: data întocmirii, numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, gestiunea/gestiunile inventariate/inventariate, data începerii și terminării operațiunii de inventariere, rezultatele inventarierii, concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea, volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic, propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar și de clasare sau casare a unor stocuri, constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune, precum și alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.