

**DIN CUPRINS:****Cesiune avans pentru achiziție imobil**

pag. 5

**Care este tratamentul contabil și fiscal pentru marfa distrusă?**

pag. 8

**Care este monografia contabilă pentru drepturile salariale neredicate?**

pag. 11

# Monitorul Contabil

100% siguranță legislativă și maximă economie de bani

**Opinia specialistului!**

## Cele mai importante modificări ale Codului fiscal și Codului de procedură fiscală, la început de an 2022

Iată că anul 2022 debutează spectaculos în privința schimbărilor legislației fiscal-contabile, astfel că două ordonanțe de guvern vin să aducă modificări semnificative în legile fiscale de bază, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**Ordonanța Guvernului nr. 4/2022** pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru prorogarea unui termen, publicată în Monitorul Oficial nr. 92/28.01.2022, aduce câteva completări în Codul fiscal, mai ales în domeniul scutirilor de TVA.

Astfel, sunt asimilate unei achiziții intracomunitare cu plată și operațiuni precum utilizarea de către forțele armatei române care participă la o acțiune de apărare desfășurată pentru a implementa o activitate a Uniunii Europene în cadrul politicii de securitate și apărare comune, pentru uzul acestora sau pentru uzul personalului civil care le însoțește, a unor bunuri pe care le-au dobândit în alt stat membru, la a căror achiziție nu s-au aplicat regulile generale de impozitare din acel stat membru, atunci când importul bunurilor respective nu poate beneficia de scutirea prevăzută de Codul fiscal.

continuare în pagina 2 →

### Schimbări privind selecția marilor contribuabili, cu implicații în SAF-T

Recentul Ordin ANAF nr. 83/2022 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.721/2021 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili are repercusiuni și în ceea ce privește numărul de contribuabili care vor trece la sistemul declarativ SAF-T.

Prin Ordinul nr. 1.721/2021 au fost reglementate criteriile de selecție/actualizare a marilor contribuabili care sunt administrați, începând cu data de 1 ianuarie 2021, de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, respectiv criteriile specifice, criteriul de bază și criteriul de continuitate.

Situația economică generată de pandemia Covid-19 a condus la diminuarea lichidităților financiare și a patrimoniului deținut de contribuabili.

Astfel, s-a constatat faptul că o parte din contribuabilii menținuți în categoria marilor contribuabili în funcție de criteriul continuității au înregistrat o scădere a cifrei de afaceri și a numărului mediu de angajați, astfel cum rezultă din situațiile financiare aferente anului 2020 comparativ cu cele aferente anului 2019.

De asemenea, s-a constatat că 14 dintre acești contribuabili au declarat în situațiile financiare aferente acestor ani cifră de afaceri zero.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că reducerea activității acestor contribuabili a generat o diminuare a încasărilor la bugetul general consolidat, s-a impus reanalizarea pachetului de mari contribuabili care au fost seletați în funcție de criteriul continuității.

Astfel, potrivit noului act normativ, contribuabilii mari selectați în funcție de criteriul continuității, care înregistrează o **scădere a cifrei de afaceri raportate în situațiile financiare aferente anului 2020, comparativ cu cele aferente anului 2019, în procent mai mare de 50%, precum și cei care au declarat în situațiile financiare aferente acestor ani cifră de afaceri zero sunt scoși din administrarea Direcției generale de administrare a marilor contribuabili** și preluați spre administrare de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal.

Contribuabilii vor depune Declarația informativă D406, începând cu data de referință stabilită în anexa nr. 5 la Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.783/2021 (de la 01.01.2022, respectiv de la 01.07.2022), corespunzător categoriei de contribuabili în care se încadrează prin intrarea în vigoare a prezentului ordin.

cific unor activități, cu completările ulterioare, pentru anul 2022, **nu datorează impozit specific** pentru o perioadă de **180 de zile calculată de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe**.

Pentru aplicarea scutirii, contribuabilii recalculează, în

mod corespunzător, impozitul specific stabilit potrivit Legii nr. 170/2016, cu completările ulterioare, aferent anului 2022, prin împărțirea impozitului specific anual la 365 de zile calendaristice și înmulțirea valorii rezultate cu diferența dintre numărul de 365 de zile calendaristice și numărul de 180 de zile calendaristice.

## Cesiune avans pentru achiziție imobil

Sfaturi utile pentru un contabil de succes

*Societatea A, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii și înregistrată în scopuri de TVA, a plătit către un dezvoltator imobiliar, societatea B, un avans pentru achiziționarea unui apartament, în suma de 25.000 euro, avans pentru care s-a întocmit o factură cu taxare inversă.*

*Cursul BNR valabil la data avansului a fost 4,62 lei/euro. După doi ani, cu acordul societății B, cesionează creanța către o persoană fizică. Prețul cesiunii este de 25.000 euro. Cursul la data contractului de cesiune este de 4,92 lei/euro.*

*În contractul de cesiune se specifică faptul că societatea a plătit către dezvoltator suma de 25.000 euro (115.500 lei), iar prețul cesiunii este de 25.000 euro, plățibili până la data de „X” la cursul BNR din data plății. Cursul BNR valabil la data plății este de 4,95 lei/euro.*

Stabilim dacă:

- diferența între suma încasată din cesiune în lei și suma plătită dezvoltatorului în lei se consideră venit din diferențe de curs valutar sau venit financiar din cesiune;

- înregistrarea în contabilitate se face la data autentificării actului de cesiune, la cursul BNR din acea dată, urmând ca la data încasării efective să se mai înregistreze și eventualele diferențe.

*De asemenea, vom prezenta monografia contabilă și implicațiile TVA atât pentru societatea A, cât și pentru dezvoltatorul imobiliar, societatea B.*

Conform pct. 323 alin. (1) din Reglementările contabile, diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare.

În speța dată nu se decontează o creanță, ci se vinde o

creanță. Dacă societatea A obține din cesiunea de creanță o valoare mai mare, atunci se consideră că aceasta obține venit financiar din cesiune.

Cesiunea antecontractului de vânzare-cumpărare și, implicit, a dreptului/obligației de a achiziționa apartamentul implică faptul ca livrarea apartamentului să nu se mai realizeze către societatea A, ci către persoana fizică, în calitate de nou promitent-cumpărător.

Conform pct. 319 din Reglementările contabile, o tranzacție în valută trebuie înregistrată inițial la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii.

Prin urmare, cesiunea se va înregistra în contabilitate la data la care se încheie actul de cesiune și trebuie înregistrată la cursul BNR de la data contractului.

La data încasării contravalorii celor 25.000 euro, societatea A aplică în mod corespunzător pct. 323 din Reglementările contabile și calculează diferențe de curs.

### Tratament TVA

Baza de impozitare a TVA se reduce, conform art. 287 lit. a) din Codul fiscal, în cazul desființării totale sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans.

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în situațiile prevăzute la art. 287 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 287 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile.

- Înregistrarea dreptului de a încasa asigurarea:

461	=	758
„Debitori diverși”		„Alte venituri din exploatare”

Cheltuiala este deductibilă, iar venitul este impozabil.

Dacă se face dovada distrugerii bunurilor prin predarea către o societate de colectare a deșeurilor (factură, proces-verbal de predare-primire), nu este necesară ajustarea TVA.

## Cum se contabilizează corect ajutorul HORECA?

Societățile comerciale ce activează în domeniile HORECA, afectate de pandemia coronavirusului, beneficiază de ajutor de la stat, o mare parte din sume fiind deja încasate în conturi, însă există o temere a contabililor în ceea ce privește înregistrarea în evidența contabilă a acestui ajutor, precum și referitor la cheltuielile legale care pot fi efectuate de către firmele beneficiare.

Ajutorul de stat HORECA se înregistrează în contabilitate ca o subvenție aferentă veniturilor. Întrucât ajutorul de stat se acordă sub forma unei măsuri compensatorii, nu există restricții privind cheltuielile eligibile, dar recomandăm achitarea cu prioritate a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat.

### Spetă:

Care este monografia contabilă pentru acordarea ajutorului pentru HORECA potrivit O.U.G. nr. 224/2020, în condițiile în care plata acestui ajutor se va efectua în două tranșe?

Se poate înregistra contractul de finanțare 4451 = 472, iar apoi la încasarea tranșelor 472 = 7411?

### Soluție fiscal-contabilă:

Ajutorul de stat HORECA se înregistrează în contabilitate urmând regulile aferente subvențiilor, de la pct. 399 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

„(3) O subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță”.

- Evidențierea subvenției de primit pentru ambele tranșe, în baza contractului de finanțare semnat de ambele părți:

4451	=	7411
„Subvenții guvernamentale”		„Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri”

- Încasarea subvenției:

5121	=	4451
„Conturi la bănci în lei”		„Subvenții guvernamentale”

Entitatea prezintă în notele explicative informații referitoare la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea subvențiilor (pct. 400 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014).

Utilizarea contului 472 se efectua în cazul în care intervineau cheltuieli eligibile, ceea ce nu este cazul pentru ajutorul HORECA, deoarece nu se pune problema justificării unor cheltuieli.

- Înregistrarea fondurilor primite în condițiile în care nu s-au efectuat cheltuieli:

445	=	472
„Subvenții”		„Venituri înregistrate în avans”

- Reluarea la venituri a sumelor din contul 472 pe măsura înregistrării cheltuielilor:

472	=	741
„Venituri înregistrate în avans”		„Venituri din subvenții de exploatare”

Întrucât ajutorul de stat se acordă sub forma unei măsuri compensatorii, nu se justifică introducerea unei liste de cheltuieli eligibile.

Potrivit Legii nr. 159/2021, care aduce modificări și completări în O.U.G. nr. 224/2020, din grantul acordat, beneficiarii pot achita obligații fiscale și alte creanțe bugetare care se înregistrează la plată după data acordării ajutorului de stat și până la expirarea perioadei de 6 luni, respectiv 12 luni de la data primei plăți.

## Care sunt obligațiile contabile pentru sediul permanent al unei societăți nerezidente?

În țara noastră apar tot mai multe subunități, sucursale sau alte forme prin care societăți rezidente fiscal în alte state membre își desfășoară o parte din activitate în România.

Problema decontărilor între unitatea-mamă și subunitatea din România este o problemă destul de importantă pentru contabili, la fel ca și întocmirea situațiilor financiare.

Evidența decontărilor între unitate și subunitățile sale fără personalitate juridică, care conduc contabilitate proprie, se ține cu ajutorul contului 481 „Decontări între unitate și subunități”, cont bifuncțional, care se utilizează ori de câte ori intervin astfel de tranzacții de încasări și/sau plăți.

### Spetă:

Care este monografia contabilă pentru sediul permanent al unei societăți dintr-o țară membră a UE care are un șantier în România, clientul fiind o companie românească, în ceea ce privește decontările dintre firma-mamă și sucursala sa din România?

Sucursala nu are niciun fel de încasări în România, firma-mamă trimite periodic fonduri pentru acoperirea cheltuielilor sucursalei în valută.

### Soluție fiscal-contabilă:

Sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent.

Un sediu permanent presupune:

- un loc de conducere, o sucursală, un birou, o fabrică, un magazin, un atelier, precum și o mină, un puț de țitei sau de gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale, precum și locul în care continuă să se desfășoare o activitate cu activele și pasivele unei persoane juridice române care intră într-un proces de reorganizare;
- un șantier de construcții, un proiect de construcție, un ansamblu sau montaj ori activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni.

Indiferent de forma pe care o îmbracă, sediile permanente din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie (art. 1 alin. (3) Legea nr. 82/1991) și obligația întocmirii situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile cerute de legea contabilității (punctul 5<sup>1</sup> din reglementările contabile).

Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/

2014 sunt aplicabile și sediilor permanente. (punctul 3 lit. h<sup>1</sup>) din reglementările contabile).

Evidența decontărilor între unitate și subunitățile sale fără personalitate juridică, care conduc contabilitate proprie, se ține cu ajutorul contului 481 „Decontări între unitate și subunități”. Acesta este un cont bifuncțional.

În debitul contului se înregistrează:

- valori materiale și bănești transferate subunităților (în contabilitatea unității) sau unității (în contabilitatea subunității) (301, 302, 303, 341, 361, 371, 381, 512, 531).

În creditul contului se înregistrează:

- valori materiale și bănești primite de unitate de la subunități (în contabilitatea unității) sau cele primite de subunitate de la unitate (în contabilitatea subunităților) (301, 302, 303, 341, 361, 371, 381, 512, 531).

Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat, iar soldul creditor, sumele datorate pentru operațiuni din cadrul unei entități cu subunități fără personalitate juridică.

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, soldul contului 481 „Decontări între unitate și subunități” se transferă în contul 461 „Debitori diverși”/analitic distinct sau 462 „Creditori diverși”/analitic distinct, după caz, urmând ca, la începutul exercițiului financiar următor, să se repună în conturile din care au provenit, conform O.M.F.P. nr. 58/2021 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile.

### Exemplu de monografie pentru transferuri de valori bănești:

- ◆ Sume primite de sediul permanent din România de la unitatea din străinătate:

512	=	481
„Conturi curente la bănci”		„Decontări între unitate și subunități”

- Sume transferate de la sediul permanent din România către unitatea din străinătate:

481	=	512
„Decontări între unitate și subunități”		„Conturi curente la bănci”

