

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

www.rspro.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 18
Aprilie 2017

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Răspunderea administratorului cu patrimoniul personal
pentru obligațiile fiscale către stat, neachitate de societate

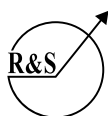


MONOGRAFII CONTABILE

- Cost de producție conserve. Documente financiar-contabile
- Achiziție intracomunitară țigări electronice. TVA. Accize

CAZURI PRACTICE

- Restaurant. Impozit microîntreprindere vs impozit specific
- Impozit specific pentru complex hotelier. Implicații fiscale
- Microîntreprindere în anul 2016. Trecerea la impozitul pe profit în anul 2017
- Comerț ambulant. Monografie contabilă
- Prestări servicii imobil. Tratat fiscal și declarații
- Prime de asigurare voluntară de sănătate și pensii facultative. Deductibilitate. Taxe
- Societate bancară. Furnizarea unui serviciu de transmitere informații prin SMS. Regim TVA



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

www.rs.ro

Răspunderea administratorului cu patrimoniul personal pentru obligațiile fiscale către stat, neachitate de societate

consultant fiscal,
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Nu este zi să nu auzim că unui administrator de societate comercială i-a fost angajată de către organul de executare silită din cadrul A.N.A.F. sau de o instanță de judecată, răspunderea personală pentru obligațiile fiscale neachitate către stat de firma administrată.

Ca urmare a atragerii răspunderii solidare cu patrimoniul personal, se instituie și măsuri asiguratorii constând în sechestrare asupra bunurilor mobile și imobile ale administratorului, precum și popriri asupra disponibilităților bănești din conturile bancare deținute.

Materialul de față își propune să vă arate care sunt procedurile organelor fiscale din cadrul A.N.A.F. care vizează atragerea răspunderii personale a administratorilor, cum se derulează această activitate și ce trebuie să știți astfel încât să nu ajungeți în această situație neplăcută și cu consecințe grave asupra patrimoniului personal.

De asemenea, veți cunoaște în ce condiții și împrejurări o instanță de judecată îl va obliga, prin sentință, pe administrator să aducă la masa credală a societății debitoare o anumită sumă de bani care, în multe cazuri, reprezintă totalul obligațiilor fiscale rămase neachitate la bugetul de stat de către firma debitoare.

Având în vedere rolul deosebit ce-i revine administratorului în organizarea și funcționarea societății comerciale, persoana care este desemnată în această calitate trebuie să îndeplinească o serie de condiții și are o multitudine de atribuții în ceea ce privește gestionarea patrimoniului societății și respectarea obligațiilor față de terți (stat, furnizori, clienți, autorități locale etc.).

De asemenea, este obligatoriu ca administratorii să cunoască și să respecte reglementările legale care privesc o societate comercială, reglementări care sunt stufoase, se schimbă permanent și necesită timp de studiu, de care aceștia nu prea dispun.

Administratorul trebuie să cunoască cu precizie ce sarcini are în cadrul societății, care sunt greșelile pe care nu trebuie să le facă, cum să își organizeze compartimentele, în special cel responsabil cu organizarea contabilității și când trebuie să apeleze la specialiști, cum ar fi consultanți fiscali.

Vom demonstra de ce administratorii de companii trebuie să renunțe

la ideea conform căreia contabilitatea este un rău necesar, impus pentru calculul și plata impozitelor și contribuțiilor către bugetul de stat și care nu aduce valoare adăugată companiei.

Vom prezenta atribuțiile și rolul administratorului în organizarea contabilității unei firme, mai ales prin prisma faptului că el este cel care, printr-o declarație scrisă, își asumă răspunderea că politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile și că situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției și performanței financiare referitoare la activitatea desfășurată de firmă.

În concluzie, materialul se va adresa atât administratorilor, cât și contabililor și va răspunde la problemele grave cu care aceștia se confruntă în ultima perioadă de timp, va căuta să ofere soluții în vederea respectării unei legislații fiscal-contabile tot mai încălcate și în continuă schimbare.

Atragerea răspunderii solidare a administratorului de către organele fiscale

Răspunderea personală a administratorului o găsim reglementată la **art. 25 alin. (2) lit. b)-e) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:**

„Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului cod răspund solidar cu acesta următoarele persoane:

- b) administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, cu rea-credință, sub orice formă, a activelor debitorului;
- c) administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu rea-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolabilitate;
- d) administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale;
- e) administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat fără ca acestea să fie cuvenite debitorului”.

Răspunderea administratorului privește obligațiile fiscale principale și accesorii ale perioadei pentru care a avut calitatea de administrator ce a stat la baza atragerii răspunderii solidare și se stabilește prin decizie emisă de organul fiscal competent, decizia fiind act administrativ fiscal care devine titlu executoriu la data împlinirii termenului de plată cuprins în decizie.

Înainte emiterii deciziei, organul fiscal efectuează audierea administratorului care are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere, în termen de 5 zile lucrătoare de la data audierii.

De reținut că decizia de atragere a răspunderii solidare este nulă fără audierea persoanei căreia i s-a atras răspunderea.

Pe lângă elementele obligatorii ale unui act administrativ fiscal, decizia mai cuprinde:

- datele de identificare ale administratorului,
- datele de identificare ale persoanei juridice debitoare,
- cuantumul și natura sumelor datorate,
- termenul în care administratorul trebuie să plătească obligația debitorului principal,
- temeiul legal și motivele în fapt ale angajării răspunderii, inclusiv opinia organului fiscal motivată în drept și în fapt cu privire la punctul de vedere al administratorului.

În continuare, vă prezentăm un **model de atragere a răspunderii solidare** a unui administrator, având ca temei legal art. 25 alin. (2) lit. c) și d) din Codul fiscal și motive în fapt – în perioada exercitării mandatului, cu rea-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, respectiv a determinat cu rea-credință nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale.

DECIZIE DE ANGAJARE A RĂSPUNDERII SOLIDARE nr. 1/28.06.2016

Analizând situația obligațiilor fiscale înregistrate de debitorul S.C. ART PLASTIC S.R.L. având codul de identificare fiscală și domiciliul fiscal în, a rezultat că acesta înregistrează la data de 15.04.2016 obligații fiscale în sumă de 336.882 lei, din care debite în sumă de 236.189 lei și accesorii în sumă de 100.693 lei.

A.J.F.P. ... a declarat starea de insolvabilitate fără bunuri urmăribile pentru S.C. ART PLASTIC S.R.L., prin Procesul-verbal de declarare a stării de insolvabilitate nr./data, având în vedere faptul că aceasta nu înregistra, la acea dată, bunuri și venituri urmăribile.

Ca urmare a verificărilor efectuate asupra stării de fapt a societății debitoare, Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... prin Serviciul Colectare Executare Silită Persoane Juridice – Compartimentul de Insolvabilitate și Răspundere Solidară, în calitate de creditor fiscal, a constatat următoarele:

1. Din evidența Registrului contribuabilului din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice reiese că domnul POPESCU ION, cu domiciliul în CNP:, este administrator al societății debitoare.

Conform Listei administratorilor și asociaților, furnizate instituției noastre de către Oficiul Registrului Comerțului, S.C. ART PLASTIC S.R.L. este reprezentată de Popescu Ion, în calitate de administrator.

2. A fost verificată situația patrimonială a debitorului, persoană juridică, sub aspectul cuantificării valorii însumate a bunurilor și veniturilor deținute, prin solicitarea și consultarea datelor înscrise în situațiile financiar-contabile anuale și/sau semestriale, fapt din care rezultă că: a depus ultimul bilanț contabil la data de 31.12.2013.

Precizăm că, în conformitate cu prevederile art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, „Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe «bună-credință», în scopul realizării cerințelor legii”. Reprezentantul legal al societății debitoare nu a respectat aceste prevederi legale, dând dovadă de „rea-credință”, în sensul că nu a depus la termen situațiile financiare prevăzute de Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare.

Ultima declarație fiscală întocmită de societate este depusă la data de 25.03.2014 (cu sume zero), iar ultima plată către bugetul general consolidat al statului a fost efectuată la data de 31.07.2015 (în urma înființării de popriri bancare).

Societatea a fost declarată inactivă fiscal începând cu data de 30.04.2015 prin Decizia nr. 85.128/26.03.2015, emisă în baza prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 3.578/2011 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.347/2011 pentru aprobarea unor proceduri de aplicare a art. 781 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare.

3. Obligațiile de plată provin din declarațiile fiscale depuse de către societate nr./data, din deciziile de impunere nr./data, emise din oficiu în conformitate cu prevederile art. 83 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, din decizia de impunere nr./data, emisă ca urmare a întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr./data și ca urmare a emiterii deciziilor de calcul accesorii, întocmite ca urmare a neachitării debitelor la termenul scadent.

Societatea înregistrează obligații fiscale neachitate la bugetul general consolidat al statului, reprezentând impozite și contribuții sociale obligatorii cu reținere la sursă.

Reaua-credință a început din momentul în care sumele reprezentând impozite și contribuții sociale obligatorii cu reținere la sursă, au fost reținute și nu au fost virate.

A.J.F.P. ... i-a dat posibilitatea societății debitoare de a-și îndrepta fapta de reținere și nevărsare, în termenul prevăzut de lege, a sumelor respective, oferindu-i posibilitatea de a face dovada stingerii sumelor, prin transmiterea de invitații scrise și telefonice, adrese, somații, titluri executorii și popriri bancare, toate comunicate societății (confirmate de primire) și necontestate.

Cost de producție conserve.

Documente financiar-contabile

expert contabil
Otilia-Mihaela ROMAN

MONOGRAFII
CONTABILE

O societate comercială înregistrată în scopuri de TVA care deține un hotel și un restaurant dorește să producă diverse tipuri de conserve care, ulterior, să fie folosite pentru clienții care beneficiază de servicii all inclusive. Materiile prime sunt achiziționate de la producători agricoli care dețin atestat de producători sau de la alți furnizori, persoane juridice.

Pentru „producerea” în contabilitate a conservelor, un prim document ce trebuie întocmit de către bucătar, și nu de către contabil, este rețeta de fabricație. Aceasta se întocmește pentru fiecare tip de conservă ce se dorește a se realiza, pe o anumită unitate de produs: 1 kg, 500 g etc.

Rețeta este utilă din punct de vedere contabil și, mai ales, fiscal, pentru stabilirea consumurilor (cheltuielilor) corecte aferente realizării fiecărui produs în parte. De asemenea, pe baza rețetei se stabilește costul de producție al fiecărui tip de conservă.

În stabilirea costului de producție al fiecărui tip de conservă se iau în calcul costul materiilor prime – al căror consum trebuie să fie în concordanță cu cantitățile specificate în rețetă –, salariile directe (ale bucătarilor), cheltuieli indirecte repartizate rațional asupra fiecărui produs, cum ar fi energia electrică, apa, gazele, salarii indirecte – dacă există –, amortizarea unor utilaje (frigider, cuptor etc.), materiale consumabile (cuțite, hârtie de copt), borcane, alte recipiente pentru depozitare etc.

La achizia de materii prime, materiale, ambalaje trebuie întocmit **NIR**, pe fiecare gestiune în parte.

Deși în Normele privind documentele financiar-contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.634/2015 se arată că NIR-ul nu este, neapărat, un document obligatoriu, recomandăm întocmirea acestuia, pentru atestarea intrării bunurilor achiziționate în contabilitate și gestiune.

Trebuie întocmit un document pe baza căruia se stabilesc eventualele pierderi tehnologice, normale, care pot apărea în procesul de fabricație.

De exemplu, pentru varză murată se cumpără 1 kg de varză crudă, însă după curățarea acesteia rezultă 950 g varză crudă; 50 g reprezintă pierdere tehnologică, normală, care va fi luată drept consum normal în procesul de fabricație.

Un alt tip de document obligatoriu este **bonul de consum** – care se întocmește atunci când materiile prime și materialele sunt date în consum, pentru realizarea conservelor.

Consumurile specificate în bonul de consum trebuie să fie în concordanță cu consumurile pe unitatea de măsură din rețetă.

La finalizarea produselor finite, se întocmește **bonul de predare** – document obligatoriu care atestă obținerea produselor finite, în baza căruia se încarcă gestiunea respectivă și se face înregistrarea în contabilitate.

Deși nu este un document obligatoriu prevăzut în O.M.F.P. nr. 2.634/2015, se recomandă întocmirea lunară a unui **raport de producție**, care este ca un document centralizator, în care se menționează produsele finite obținute – tipurile de conserve –, cantitățile și materiile prime și materialele consumate pentru realizarea acestora, respectiv denumirea lor și cantitățile incluse în conserve.

Consumurile de materii prime și materiale înscrise în acest raport de producție trebuie să fie egale cu consumurile acestora din bonurile de consum întocmite în cursul lunii respective.

Din acest raport, se poate deduce faptul că toate consumurile evidențiate în bonurile de consum – și în baza cărora în contabilitate se înregistrează cheltuieli cu materiile prime și materialele – sunt conforme cu rețetele de fabricație și respectă procesul tehnologic. În cazul în care se constată că aceste consumuri exced consumurile normate conform rețetelor, diferența este cheltuială nedeductibilă și se procedează la ajustarea TVA deduse la achiziția lor.

Monografia contabilă pentru obținerea conservelor este următoarea:

**1) Achizie materii prime și materiale – pe bază de factură/
certificat producător emise de furnizori și de NIR întocmit de societate:**

%	=	401
301		„Furnizori”
„Materii prime”		
302		
„Materiale consumabile”		
4426/4428		dacă furnizorul este înregistrat în scop de TVA
„TVA deductibilă” / „TVA neexigibilă”		

**2) Achiziție ambalaje (borcane, butoiașe etc.) – pe bază de factură emisă de furnizori
și de NIR întocmit de societate:**

381	=	401
„Ambalaje”		„Furnizori”

4426/4428	=	401
„TVA deductibilă” / „TVA neexigibilă”		„Furnizori”

**3) Se dau în consum materiile prime și materialele necesare realizării conservelor,
pe baza bonului de consum:**

601/602	=	301/302
„Cheltuieli cu materiile prime” / „Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materii prime” / „Materiale consumabile”

4) Se dau în consum ambalajele, în care se vor pune la păstrare conservele, pe baza bonului de consum:

608	=	381
„Cheltuieli privind ambalajele”		„Ambalaje”

5) În cursul lunii sau la final de lună, se înregistrează și alte cheltuieli care contribuie la realizarea conservelor:

– energia electrică – pe bază de factură:

605	=	401
„Cheltuieli privind energia și apa”		„Furnizori”

4426/4428	=	401
„TVA deductibilă”/„TVA neexigibilă”		„Furnizori”

– apa – pe bază de factură:

605	=	401
„Cheltuieli privind energia și apa”		„Furnizori”

4426/4428	=	401
„TVA deductibilă”/„TVA neexigibilă”		„Furnizori”

– gaze – pe bază de factură:

605	=	401
„Cheltuieli privind energia și apa”		„Furnizori”

4426/4428	=	401
„TVA deductibilă”/„TVA neexigibilă”		„Furnizori”

– amortizarea utilajelor, instalațiilor, aparatelor electrice (plitei, aragazului, frigiderului, mesei reci etc.) – pe baza situației amortizării:

6811	=	281x
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

– salarii – pe baza statelor de salarii:

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

64x	=	43x
„Cheltuieli cu personalul”		„Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate”

La stabilirea costului de producție al fiecărui tip de conservă, se va include, pe lângă costurile cu materiile prime, materiale și ambalaje, și cota-parte din costul energiei electrice, apei, gazului, salariilor directe și indirecte, amortizării.

6) La finalizarea procesului obținerii conservelor se întocmește **bonul de predare**, în care se menționează fiecare tip de conservă obținut, cantitatea și costul standard al fiecărui tip – dacă la acel moment nu se poate stabili costul de producție – sau direct costul de producție – dacă acesta poate fi determinat la data întocmirii bonului de predare.

În baza bonului de predare se înregistrează, în contabilitate, obținerea produselor finite:

345	=	711	cu cantitate x cost
„Produse finite”		„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	standard/de producție

7) La momentul în care porții din aceste conserve se vor include în meniuri se întocmește **bonul de consum**, iar în contabilitate se înregistrează:

711	=	345	cu cantitate x cost
„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”		„Produse finite”	standard/de producție

În cazul în care, pentru evidențierea conservelor în contabilitate, se utilizează costul standard (care este un cost estimat, prestabilit), atunci, după stabilirea costului efectiv de producție, trebuie procedat la stabilirea și înregistrarea diferențelor de cost, astfel încât produsele finite să fie evaluate la cost de producție efectiv, **potrivit punctului 75 alin. (1) lit. b) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.**

Utilizarea costului standard este reglementată la **punctul 286 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.**

Conform punctului 286, diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

➤ coeficient de repartizare $K = \frac{[(\text{soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulată de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}) / (\text{soldul inițial al stocurilor de preț de înregistrare} + \text{valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulată de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință})] \times 100.$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

Așadar, în cazul în care se alege să se înregistreze conservele obținute la cost standard (și nu la cost de producție), la finalul fiecărei luni, trebuie calculate și înregistrate diferențele de cost atât aferente intrărilor, cât și aferente ieșirilor.

Diferențele de cost se evidențiază cu ajutorul contului 348.

În debitul contului 348 se evidențiază, cu plus sau cu minus, diferențele de cost, nefavorabile sau favorabile, aferente conservelor intrate (înregistrate în debit cont 345), iar în creditul său se evidențiază, cu plus sau cu minus, diferențele de cost, nefavorabile sau favorabile, aferente conservelor ieșite (înregistrate în creditul contului 345).

Diferențele de cost aferente produselor obținute (intrate) se determină ca diferență între costul de producție efectiv calculat al conservelor obținute în cursul lunii și costul standard.