

VIRGINIA GRECEANU-COCOȘ

CONTABILITATEA

ÎN PARTIDĂ SIMPLĂ COMPARATĂ,

ACTUALIZATĂ ȘI COMENTATĂ

- contabilitatea în partidă simplă la persoanele fizice independente și asociate
- contabilitatea în partidă simplă la persoanele juridice fără scop patrimonial
- contradicții ale legislației juridice cu cea contabilă la:
 - reprezentanțele străine cu personalitate juridică
 - practicienii în insolvență cu personalitate juridică
- legislație de organizare și funcționare, comentată.



Copyright © 2011, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin
Editurii Pro Universitaria

Nici o parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al
Editurii Pro Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
GRECEANU-COCOȘ, VIRGINIA

Contabilitatea în partidă simplă comparată,
actualizată și comentată / Virginia Greceanu-Cocoș. -
București : Pro Universitaria, 2011

Bibliogr.

ISBN 978-973-129-838-2

347.15/.17(075.8)

CUVÂNT ÎNAINTE

Contabilitatea operatorilor economici din România se ține folosind una din cele două modalități:

- contabilitatea în partidă dublă conform OMFP nr. 3.055/2009 și nr. 1969/2007-Anexa nr. 1;
- contabilitatea în partidă simplă conform OMFP nr. 1040/2004 și nr. 1969/2007-Anexa nr. 2.

Regula generală a ținerii contabilității în partidă dublă este aceea ca persoanele să aibe personalitate juridică, deci trebuie să fie persoane juridice cu personalitate juridică, iar pentru a ține contabilitatea în partidă simplă este aceea de a nu avea personalitate juridică, deci trebuie să fie persoane fizice sau persoane juridice fără personalitate juridică ca: persoane fizice independente, asociații profesionale, societăți civile. Dar prin lege sunt și persoane cu personalitate juridică ca: asociațiile de proprietari, unitățile de cult până la protoierii, reprezentanțele străine, practicienii în insolvență organizate ca SRL - uri în baza Legii nr. 31/1990 și a Legii nr. 85/2006.

Mulți contabili autorizați nu cunosc diferența dintre cele două modalități de ținere a evidenței contabile în partidă simplă pe aceste categorii și folosesc tot evidența în partidă dublă și pentru toate aceste categorii de contribuabili.

Însăși legiutorul a admis unele abateri de la regulile generale cum este cazul reprezentanțelor străine cărora li se permite să țină evidența contabilă în partidă dublă până la bilanța de verificare sau în partidă simplă conform Ordinului MFP nr. 1040/2004 aplicabil persoanelor fizice independente deși sunt persoane juridice.

O altă abatere admisă de lege este cea pentru practicienii în insolvență care, indiferent dacă sunt organizate ca SRL sau ca persoane fizice independente, sunt obligate să țină contabilitatea în partidă simplă conform Ordinului MFP nr. 1040/2004 fiindcă sunt impuse la impozitul pe venit, nu la cel pe profit SRL-urile - o anomalie fiscală - și la impozitul pe venit PFA-urile.

Lucrarea propusă spre editare este utilă în primul rând contabililor autorizați și experților contabili, precum și tuturor persoanelor fizice care desfășoară o activitate în mod independent - meseriași, comercianți, liber-profesioniști, practicieni în insolvență, intermediari, lichidatori financiari sau bancari etc. - sau în asocieri - asociații profesionale și societăți civile fără personalitate juridică - urmate de persoanele juridice cu personalitate juridică: asociații de proprietari, unități de cult, asociații profesionale și alte persoane juridice care și-au prevăzut prin actul de înființare ținerea evidenței contabile în partidă simplă.

Un asemenea titlu care să trateze acest subiect nu există pe piața cărții și este foarte util tuturor celor enumerați mai înainte.

Autoarea,

Cap. 1. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ÎN PARTIDĂ SIMPLĂ LA PERSOANELE FIZICE AUTORIZATE SĂ DESFĂȘOARE O ACTIVITATE INDEPENDENTĂ (SAU ÎN ASOCIERE) SAU O PROFESIE LIBERĂ, CONFORM NORMELOR METODOLOGICE APROBATE PRIN ORDINUL MFP nr. 1040/2004 (MO nr. 642/16.07.2004), ACTUALIZATE LA CODUL FISCAL ÎN VIGOARE LA 31 DECEMBRIE 2010

I. Sfera de aplicare a normelor metodologice

În Monitorul Oficial nr. 642/16.07.2004 se publică Ordinul MFP nr. 1040/08.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cod care a suferit numeroase modificări pe care aceste norme nu le mai conțin.

Acest ordin care se presupune că intră în vigoare la **16 iulie 2004**, când a fost publicat în Monitorul Oficial, abrogă Ordinul MFP nr. 58/2003 (MO nr. 89/3.02.2003), dat în același scop, dar în conformitate cu OG nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002.

În ce constau modificările aduse primelor norme metodologice prin aceste norme metodologice, actualizate la prevederile Codului fiscal în vigoare la **31 decembrie 2010**, vom arăta în continuare.

1. În categoria celor care pot opta pentru determinarea venitului net în sistem real potrivit art. 48 din Legea nr. 571/2003 de aprobare a Codului fiscal, actualizată la 1 decembrie 2010, prin conducerea evidenței contabile în partidă simplă mai intră acum, în afara celor care obțin venituri din activitate agricolă prevăzuți la art. 71 din Cod care optează în baza art. 73, coroborat cu art. 51(2)-(3), și cei care realizează:

- venituri din cedarea folosinței bunurilor, art. 61(3)-(4), coroborat cu art. 51(2)-(3);
- venituri din activități independente, impuși pe baza normelor de venit, art. 49(1), coroborat cu art. 51(2)-(3);
- venituri din drepturi de proprietate intelectuală, art. 50(1)-(2), coroborat cu art. 51(2)-(3).

În plus, **opțională** este conducerea evidenței contabile în partidă simplă și de către contribuabilii care realizează cumulativ venituri din:

- activități independente numai în baza convenției/contractului civil de prestări servicii pentru care plătitorul de venit a calculat, reținut și virat impozit de 10% asupra venitului brut reprezentând plăți anticipate;
- activități la care își pot îndeplini obligațiile declarative direct pe baza documentelor emise de plătitorul de venit la care li s-a reținut, la cerere, cota de impozit de 16% (în loc de **10%** cât prevede art. 52(2) lit. a), conform art. 78 lit. e)

coroborat cu art. 79 din Cod, impozitul fiind final, adică persoanele fizice care realizează venituri din activitățile menționate la art. 52 alin. (1) lit. a)-e) din Cod:

- a) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;
- b) venituri din vânzarea bunurilor în regim de consignație;
- c) venituri din activități desfășurate în baza contractului de agent, comision sau mandat comercial;
- d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil;
- e) venituri din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară.

Potrivit art. 61(2) din Codul fiscal, modificat de la 1 ianuarie 2010 prin OUG nr. 109/2009, persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor prin derularea unui număr mai mare de **5 contracte** de închiriere la sfârșitul anului fiscal, începând cu anul fiscal următor acestea încadrează veniturile în categoria veniturilor din *activități independente* și le supun regulilor de stabilire a venitului net pentru această categorie, deci trebuie să țină evidența în partidă simplă conform Ordinului nr. 1040/2004.

Toți acești contribuabili sunt obligați să arhiveze și să păstreze documentele justificative cel puțin în limita termenului de prescripție prevăzut de lege (**5 ani**).

II. Organizarea contabilității în partidă simplă

2. Se elimină din textul normelor ordinele ministrului finanțelor publice care privesc anumite probleme și care în vechile norme figurau și le făceau mai clare (ex. Ordinul nr. 425/1998 pentru formularele fără regim special, înlocuit la 1.I. 2008 cu Ordinul nr. 3.512/2008, Ordinul nr. 2388/1995 pentru inventariere, înlocuit cu Ordinul nr. 2.861/2009, HG nr. 831/1997 pentru formularele cu regim special, abrogat prin HG nr. 105/2009-MO nr. 105/20.02.2009).

Contribuabilii pot utiliza toate formularele prevăzute în prezentele norme metodologice sau numai o parte din acestea, în funcție de elementele specifice activității desfășurate, precum și alte formulare tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă cum ar fi cele din:

- Ordinul MEP nr. 3.512/2008-MO nr. 870 bis/2008 privind documentele financiar-contabile;

- Ordinul MEF nr. 1.969/2007, Anexa nr. 2-MO nr. 846 bis/2007 privind evidența în partidă simplă la persoanele juridice, folositor persoanelor fizice organizate ca **întreprindere individuală și întreprindere familială, considerate întreprinderi economice fără personalitate juridică**, în baza OUG nr. 44/2008.

Pentru a înțelege organizarea persoanelor fizice redăm mai jos un extras din art. 2 din OUG nr. 44/2008 - MO nr. 328/26.04.2008:

„La art. 2 sunt definite 3 categorii de întreprinderi și persoana fizică autorizată, astfel:

„f) *întreprindere economică* - activitatea economică desfășurată în mod organizat, permanent și sistematic, combinând resursele financiare, forța de muncă **atrasă**, materii prime, mijloace logistice și informație, pe riscul întreprinzătorului, în cazurile și în condițiile prevăzute de lege;

g) *întreprindere individuală* - întreprinderea economică fără personalitate juridică, organizată de un întreprinzător persoană fizică;

h) *întreprindere familială* - întreprinderea economică, fără personalitate juridică, organizată de un întreprinzător persoană fizică împreună cu familia sa;

i) *persoană fizică autorizată* - persoana fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, *folosind în principal forța sa de muncă*;

Întreprinzător este "persoana fizică care organizează o întreprindere economică (art. 2 lit. e)."

Se reține faptul că numai *întreprinderea economică* are dreptul să folosească forța de muncă atrasă.

3. În cazul utilizării formularelor financiar-contabile comune pe economie aprobate pentru persoanele juridice, acestea vor fi completate fără elementele referitoare la conturi, debit, credit, semnăturile de aprobare și avizare.

În condițiile utilizării sistemelor informatice financiar-contabile este necesară respectarea Criteriilor minime prevăzute la lit. G art. 58-63 din Ordinul MEF nr. 3.512/2008, iar pentru arhivarea acestora respectarea condițiilor prevăzute la lit. H art. 64-57 din același ordin, coroborate cu lit. F pct. 50-57 privind arhivarea în general.

În *Norme generale* privind documentele justificative și financiar contabile din Ordinul nr. 1040/2004, lit. B art. 11-20, lit. C art. 18-28 și lit. D art. 29-32, se înlocuiesc cu cele de la lit. A art. 1-17, lit. E art. 41-49 și lit. F art. 50-57 din Ordinul nr. 3.512/2008-MO nr. 870 bis/2008, iar pentru inventariere se aplică Ordinul MFP nr. 2.861/2009-MO nr. 704/2009.

4. Pentru înregistrarea **veniturilor** normele metodologice aprobate prin Ordinul MEF nr. 1040/2004 prevăd la lit. E următoarele:

Evidența contabilă în partidă simplă a veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor astfel:

- a) venituri din activități care constituie fapte de comerț;
- b) venituri din profesii libere;
- c) ale venituri.

Potrivit art. 46(1) din Codul fiscal veniturile din activități independente cuprind:

- veniturile comerciale;
- veniturile din profesii libere;
- veniturile din drepturi de proprietate intelectuală,

realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

Pentru asociațiile fără personalitate juridică denumite acum, întreprindere familială, evidența contabilă a veniturilor se ține în mod distinct, pe fiecare contract de asociere stabilindu-se venitul net sau pierderea.

Evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor efectuate **în valută** se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens (a se vedea pct. 173-174, 176, 178 din Ordinul MF nr. 3.055/2009-MO nr. 766

bis/2009 în vigoare de la 1 ianuarie 2010 aplicabil agenților economici cu personalitate juridică).

În baza art. 49 alin. (6) din Codului fiscal, contribuabilii care desfășoară o activitate individual, fără salariații, la care venitul net se determină pe bază de norme de venit conform art. 49 alin. (1)-(5), dar care desfășoară, în paralel, și o altă activitate care nu este prevăzută la art. 49 alin. (1) și nu are stabilită normă de venit, **venitul net** din ambele activități independente se determină pe baza contabilității în partidă simplă, conform art. 48 din Cod.

Potrivit art. 49 (7) dacă un contribuabil desfășoară activitate de transport de persoane și de bunuri în regim de *taxi* și desfășoară și o activitate independentă, **venitul net** din ambele activități independente desfășurate se determină pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, conform art. 48 din Cod, dar venitul net nu poate fi inferior venitului net stabilit pe baza normei de venit pentru activitatea de transport.

Ceilalți contribuabili care desfășoară activități pentru care venitul net se determină pe bază de norme de venit, dacă nu au optat să conducă contabilitatea în partidă simplă în baza art. 51(1), coroborat cu alin. (2)-(3), nu au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea în partidă simplă pentru activitatea respectivă.

5. Pentru evidența patrimoniului normele prevăd:

- contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii care trec în patrimoniul personal al contribuabilului se include în venitul brut, considerându-se înstrăinare;

- dacă asociații își încetează activitatea, dar foștii asociați își continuă activitatea în mod individual, bunurile din patrimoniul asociației trec în patrimoniul noilor afaceri, se înscriu în Registrul-inventar al acestora și se amortizează în continuare, se consumă sau se vând, după caz (deci aici nu se procedează la fel ca la persoana fizică independentă, adică nu se include în venitul brut impozabil contravaloarea amortizării sau a bunului vândut, așa cum prevedeau normele anterioare celor aprobate prin Ordinul nr. 58/2003);

- în cazul încetării **definitive** a activității, sumele obținute din valorificarea bunurilor patrimoniului afacerii, înscrise în Registrul-inventar (mijloace fixe, obiecte de inventar etc), precum și stocurile de materii prime, materiale, produse finite și mărfuri *rămase nevalorificate*, sunt incluse în venitul brut.

În toate cazurile de înstrăinare este necesară **evaluarea** bunului, care se poate face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.

6. Formularele prevăzute de norme pentru *înregistrarea veniturilor* din activități independente sunt:

- Chitanța (cod14-4-1);

- Factura (cod 14-4-10/aA) și Factura fiscală (cod 14-4-10/A);

- Bon de comandă-chitanță (cod 14-4-11/a și cod 14-4-11);

- Fișa de magazie a formularelor cu regim special (cod14-3-8/b);

- Monetar (cod. 14-50-61);

- Extras din borderoul de plăți din data de..... (cod 14-4-20), folosit de societățile comerciale de asigurare și reasigurare pentru plățile lunare efectuate

către persoane fizice, reprezentând contravaloarea comisioanelor din activitatea de intermediere în baza unui contract de mandat, agent sau comision.

Modelele și normele de întocmire și de utilizare a acestora sunt prezentate în acest ordin la cap. III, „Modele și norme de întocmire și utilizare a formularelor financiar-contabile, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare” aprobate prin ordin al MFP în baza prevederilor art. 1(4) din HG nr. 831/1997, hotărâre a guvernului care a fost abrogată prin HG nr. 105/2009.

Din aceste formulare nu se mai regăsesc în Nomenclatorul anexă la Ordinul nr. 3.512/2008 decât chitanța cod 14-4-1. Și Fișa de magazie a formularelor cu regim special a fost desființată.

7. Modul de evidență a veniturilor

Conform art. 38 din norme „constituie *venit brut* venitul *încasat* în cadrul unui an calendaristic, *indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile*”.

În loc de vechiul memorial (denumit *strață*), folosit de negustori în evidența contabilă dublă de la sfârșitul secolului XV, când a fost introdusă această formă de evidență de către italianul Luca Paciolo, persoanele fizice vor întocmi *pentru fiecare tip de activitate desfășurată*, Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b), în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologică. În funcție de activitatea desfășurată, contribuabilii vor întocmi:

- la activitatea de comerț cu ridicata, pentru livrările efectuate formularele Factura (cod 14-4-10/aA), respectiv Factura fiscală (cod 14-4-10/A);

- la activitatea de comerț cu amanuntul, *zilnic*, formularul Monetar (cod 14-50-61), dacă nu se utilizează aparate de marcat electronice fiscale;

- la activitatea de producție, pentru livrarea producției, formularele Factura (cod 14-4-10/aA), respectiv Factura fiscală (cod 14-4-10/A) și/sau Chitanța (cod 14-4-1), după caz.

Contribuabilii care desfășoară următoarele activități (realizează venituri):

- organizarea de spectacole (culturale, sportive, distractive, etc.);

- activități ale căror scop este facilitarea încheierii de tranzacții comerciale printr-un intermediar (contract de comision, contract de agent, consignatie sau mandat comercial);

- activități de editare, imprimarie, multiplicare, indiferent de tehnica folosită și altele asemenea;

- transport de bunuri și de persoane;

- alte activități cuprinse în Codul comercial;

- venituri din profesii libere;

- venituri din drepturile de proprietate intelectuală;

pot întocmi, în funcție de natura activității, de frecvența încasării sau de felul serviciilor prestate, precum și de alte elemente specifice desfășurării activității, formularele:

- Factura (cod 14-4-10/aA), respectiv Factura fiscală (cod 14-4-10/A);

- Chitanța (cod 14-4-1);

- alte formulare cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor.

În relațiile cu *persoanele juridice* contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate, atât pe bază de chitanță, bon de **casă**, cât și prin **bancă**, să întocmească **factură**.

În relațiile cu *persoane fizice* contribuabilii sunt obligați și pentru sumele încasate prin **bancă**, să întocmească **factură**.

Plătitorii de TVA vor întocmi factura fiscală conform HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În plus, față de precizările existente făcute în legislația de până acum, prin precizările normelor actuale se introduc următoarele evidențe *suplimentare*:

a) După înregistrarea operațiunilor *în fișele deschise pe fiecare tip de activitate* și totalizarea acestora la sfârșitul lunii, totalurile lunare din Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b) destinată veniturilor se vor înregistra în Jurnalul privind operațiunile diverse (cod. 14-6-17/c) destinat veniturilor, grupate pe feluri de activități. *Totalul veniturilor din acest jurnal reprezintă venitul contribuabilului.*

b) În cazul contribuabililor care realizează venituri dintr-o *singură* activitate, totalul veniturilor se regăsește în Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b), pe rd. „Total”, *nemaifiind necesară deschiderea Jurnalului privind operațiunile diverse (cod 14-6-17/c).*

c) Contribuabilii care încasează *în numerar toate veniturile* realizate pot să evidențieze aceste venituri numai în Registrul-jurnal de încasări și plăți, *nemaifiind obligatorie întocmirea Fișei pentru operațiuni diverse și, implicit, a Jurnalului pentru operațiuni diverse.*

d) La contribuabilii plătitori de TVA, *veniturile, exclusiv TVA*, se preiau pentru determinarea impozitului, din coloanele corespunzătoare ale **Jurnalului pentru vânzări** (cod 14-6-12/a), *nemaifiind obligatorie întocmirea Fișei pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b) și, implicit, a Jurnalului privind operațiunile diverse (cod 14-6-17/c)*, pentru veniturile realizate (n. n. adăugăm și din Jurnalul de cumpărări (cod 14-16-17/b) pentru TVA deductibilă).

e) În condițiile utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, în conformitate cu prevederile legale, înregistrarea veniturilor se face în baza Raportului fiscal de închidere zilnică și a Registrului special întocmit în condițiile defectării aparatelor de marcat electronice fiscale.

8. Modul de evidență a cheltuielilor și stabilirea deductibilității acestora.

Potrivit art. 43 parag. 2 din norme, evidența contabilă se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

- a) cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt:
- cheltuieli cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;
 - cheltuieli cu lucrări executate și servicii prestate de terți;
 - cheltuieli efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru terți;
 - chiria pentru spațiul în care se desfășoară activitatea, pentru utilaje și pentru alte utilaje închiriate, utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere;
 - dobânzile aferente creditelor bancare;

- cheltuieli cu comisioanele și cu alte servicii bancare;
- cheltuieli cu primele de asigurare;
- cheltuieli cu reclama și publicitatea;
- cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații;
- cheltuieli cu energia și apa;
- cheltuieli cu transportul de bunuri și de persoane;
- cheltuieli de delegare, detașare și deplasare;
- cheltuieli de personal;
- cheltuieli cu impozite și taxe, *altele decât impozitul pe venit*;
- cheltuieli reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale de stat, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de somaj, pentru asigurările sociale de sănătate, precum și alte contribuții obligatorii;
- cheltuieli reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii, datorate asociațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii;
- b) cheltuielile cu sponsorizarea și mecenatul;
- c) cheltuieli de protocol;
- d) cheltuieli cu amortizarea fiscală;
- e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă determinată, după caz, proporțional cu:
 - numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;
 - numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;
 - numărul de unități specifice în alte cazuri.
- f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.

Contribuabilii nu mai au calitatea de angajatori de personal, dar au devenit ei *angajați proprii*, după unificarea în cadrul OUG nr. 44/2008 a Decretului nr. 54/1990 cu Legea nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent și includerea în OUG nr. 44/2008 și a *intreprinderii economice*, singura care are dreptul să angajeze personal cu carnet de muncă sau cu convenție civilă de prestări servicii, și are obligația să întocmească, după caz, Fișa fiscală 1 (pentru venitul din salarii la funcția de bază-FF 1), cod 14.13.01.13/1, respectiv Fișa fiscală 2 (pentru venituri, altele decât cele de la funcția de bază-FF 2), cod 13.13.01.13/2, în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor nr. 1193/1999, cu completările ulterioare.

În vederea completării fișelor fiscale 1 și 2 și stabilirii drepturilor bănești ale persoanelor angajate, angajatorul va întocmi Statul de salarii pentru funcția de bază (cod 14-5-1/c sau cod 14-5-1/l), pentru veniturile din salarii la funcția de bază, și/sau Statul de salarii pentru colaboratori (cod 14-5-1/j), pentru veniturile din salarii, altele decât cele de la funcția de bază.

De subliniat faptul că prin Legea nr. 300/2004 s-a introdus calitatea de *angajat propriu* al acestor entități definit la art. 3(1) ca „*persoana fizică care desfășoară, prin forțe proprii, activități economice în mod independent, precum și persoanele fizice care sunt membrii ai asociațiilor familiale, fără a implica raporturi de muncă față de un angajator.*” Calitatea de angajat propriu dă dreptul la a fi asigurat în sistemul

public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, al asigurărilor de sănătate și de șomaj, în condițiile prevăzute de legile în domeniu. *)

În art 2 al pct. I din Legea nr. **175/2006**-MO nr. 438/2006 de aprobare a OUG nr. 27/2006-MO nr. 88/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 346/2004-MO nr. 68/2006 privind stimularea înființării și dezvoltării *întreprinderilor mici și mijlocii* se definește *întreprinderea* astfel:

- „orice formă de organizare a unei activități economice și autorizată potrivit legilor în vigoare să facă acte și fapte de comerț în scopul obținerii de **profit**, în condiții de concurență, respectiv;

- societăți comerciale;
- societăți cooperative;
- *persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent;*
- *asociații familiale autorizate potrivit dispozițiilor legale.* “

Aceste noi botezate „întreprinderi “ au fost incluse în OUG nr. 44/2008, nu însă înainte de a se face, prin Legea nr. **378/2006**-MO nr. 1138/2005, precizarea la art. 18 din Legea nr. 300/2004 că în sfera acestei legi *intră și activitățile economice desfășurate de persoanele fizice autorizate sau asociațiile familiale a căror exercitare necesită autorizarea în baza unor legi speciale*, mențiune care în Legea nr. 507/2002 era inversă.

Dece au fost necesare toate aceste modificări legislative succesive? Pentru a se include și *profesiile libere* în categoria celor care nu plătesc TVA după ce plafoanele stabilite până în anul 2004 inclusiv (1,7 miliarde în 2003 și **2 miliarde în 2004**) prin Legea nr. 345/2002 fuseseră eliminate de la **1 ianuarie 2005** ca urmare a nepreluării în Codul fiscal aplicat la **1 ianuarie 2004**.

După această incursiune în labirintul legislativ de organizare a persoanelor fizice în „ÎNTRINDERI“ să revenim la contabilitatea persoanelor fizice autorizate din prezentul ordin.

În plus, față de registrele prevăzute de art. 20 din Ordinul nr. 58/2003 , prezentele norme introduc la art. 46 următoarele precizări și evidențe suplimentare:

a) Pentru fiecare fel de cheltuială se va întocmi o Fișă pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b), iar totalul lunar al acestora se va înregistra în Jurnalul pentru operațiuni diverse (cod 14-6-17/c) destinat cheltuielilor. Contribuabilul va întocmi o singură Fișă pentru operațiuni diverse care să cuprindă toate cheltuielile a căror deductibilitate nu este **plafonată**, cu excepția:

- cheltuielilor deductibile plafonate de la art. 43 lit. f) a normelor, pentru care potrivit art. 46 din norme, coroborat cu art. 50, alin. (2), din fișa deschisă *separat* pentru acestea (propunerea mea) nu se ia totalul, ci numai suma rezultată din calculul cotei care este deductibilă fiscal *pe întregul an* și se înregistrează direct în Jurnalul pentru operațiuni diverse al cheltuielilor, înainte de înregistrarea în Jurnal a totalului din Fișa pentru operațiuni diverse pentru celelalte cheltuieli;

- cheltuielile cu amortizarea (lit. d), pentru care se întocmește Fișa pentru operațiuni diverse separată;

*) de la 1 iulie 2010 s-a introdus obligativitatea plății contribuțiilor prin OUG nr. 58/2010-MO nr. 431/2010 și Anexa nr. 2 la HG nr. 791/2010-MO nr. 542/2010, cu excepția pensionarilor, modificate prin OUG nr. 82/10.09.2010- MO nr. 638/10.09.2010

- cheltuielile de protocol (lit. c), precum și cheltuielile cu sponsorizarea și mecenatul (lit. b), pentru care propun să se țină Fișe pentru operațiuni diverse separate.*)

În Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli se va înregistra pentru cheltuielile deductibile plafonat doar *cota admisă la deducere* calculată și înregistrată **înainte** în totalul Fișei pentru operațiuni diverse.

Deși normele nu prevăd considerăm necesar să propunem ca în vederea calculării cotei admise a fi dedusă fiscal din cheltuielile deductibile plafonat să se țină evidența **totalului** acestora pe o Fișă pentru operațiuni diverse destinată acestor cheltuieli de la **art. 43 lit. f)**, în care trebuie incluse și cheltuielile de protocol care nu au la bază contracte încheiate, dar evidențiate cu un simbol distinct.

b) Contribuabilii care nu efectuează cheltuieli de natura celor care sunt deductibile plafonat, iar cheltuielile efectuate au fost *plătite în totalitate*, pot să evidențieze aceste cheltuieli numai în Registrul-jurnal de încasări și plăți nemaifiind obligatorie întocmirea Fișei pentru operațiuni diverse și, implicit, a Jurnalului privind operațiuni diverse.

La art. 43 din norme, referitor la structura cheltuielilor de la art. 43 lit. a) vrem să facem următoarele precizări:

- la alin. 3 „Cheltuieli efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru terți“, textul nu este corect formulat, fiindcă aici trebuie să intre materialele incluse de prestator în contul clientului în cazul când acestea intră în obligațiile clientului. Propunem reformularea astfel: „cheltuielile cu materialele efectuate de contribuabil *în contul clientului* pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii“;

- la alin. 5 „dobânzile aferente creditelor bancare“ trebuie să se excludă din această categorie de cheltuieli nefiind o cheltuială corespunzătoare venitului brut impozabil realizat (vezi și art. 48 parag. 2 liniuța 2 care exclude creditele bancare din venitul brut și parag. 4);

- la alin. 8 „cheltuieli cu reclama și publicitatea“ și alin. 12 „cheltuieli de delegare, detașare și deplasare“ se exclud din această categorie de cheltuieli fiind cheltuieli deductibile plafonat, unde este necesar să se evidențieze și cheltuielile cu diurna - de fapt a cheltuielilor cu tichetele de masă - al căror regim este discutabil din punct de vedere al deductibilității din moment ce nu sunt prevăzute ca o cheltuială posibilă de realizat, cu condiția ca aceasta să se încadreze în limita plafonului pentru valoarea nominală prevăzută de Legea nr. 142/1998 privind acordarea tichetelor de masă, care este deductibilă și la agenții economici. **)

9. Modul de calcul al venitului net impozabil

Potrivit art. 48 din Codul fiscal privind „Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă

*) ca și pentru contribuțiile plătite după 1 iulie 2010, plafonate la 9180 lei/anul 2010 și 2100 lei/anul 2011 și 600 lei/lună în 2010 și 670 lei/lună în 2011. În cazul în care venitul impozabil este singurul venit realizat asupra căruia se calculează contribuții se plătește și 5,5% pentru sănătate

**) de la 1 iulie 2010 tichetele de masă nu mai sunt deductibile nici la agenții economici conf. Art.IV din OUG nr. 58/2010-MO nr. 431/2010

simplă”, coroborat cu lit. G. „Calculul venitului net”, art. 48 parag. 1 lit. a)-e) din norme, actualizat cu art. 48 alin. (2) din Codul fiscal, pentru calculul **venitului net** se determină diferența între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepțiile prevăzute la art. 49 și 50 din Cod:

„Art. 48.parag. (1) Venitul brut din norme care corespunde cu art. 48(2) din Codul fiscal, cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

b) veniturile sub formă de **dobânzi** din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității, cu excepția reorganizărilor când se păstrează destinația bunurilor;

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă. “

Se observă că a dispărut la lit. a) mențiunea „inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii rămase după încetarea definitivă a activității”, dar a fost inclusă la lit. c).

Și art. 48 parag. (2) din norme corespunde cu art. 48(3) din Codul fiscal:

„ Nu sunt considerate venituri brute și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate reprezentând:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.”

Pentru sumele care compun aceste operațiuni se deschid fișe pentru operațiuni diverse *distincte* sau se întocmesc situații distincte cu ajutorul *documentului cumulativ* care să reflecte situația acestor sume în dinamica lor.

Se admit la deducere numai *cheltuielile care sunt aferente veniturilor și care sunt plătite în cursul unui an fiscal*.

Potrivit art. 48(4) din Codul fiscal cheltuielile care se deduc trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

„(4) *Condițiile generale* pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

- c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;
- d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:
1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
 2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;
 3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;
 4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator. “

Cheltuielile deductibile limitat conform art. 44 din norme actualizat cu art. 48(5)-(6) din Codul fiscal sunt:

„Art. 48 (5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

a) cheltuielile de sponsorizare și mecenat efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

c) suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;

d) cheltuielile sociale, în limita sumei obținute prin aplicarea unei cote de până la 2% la fondul de salarii realizat anual;

e) pierderile privind bunurile perisabile, în limitele prevăzute de actele normative în materie;

f) cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii;)*

f.1) cheltuielile reprezentând tichetele de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii;)*

g) contribuțiile efectuate în numele angajaților la scheme de pensii facultative, în conformitate cu legislația în vigoare, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru o persoană;

h) prima de asigurare pentru asigurările private de sănătate, în limita echivalentului în lei a 250 euro anual pentru o persoană;

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociațiilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;

j) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii pentru salariați și contribuabili, inclusiv cele pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii;

k) dobânzi aferente împrumuturilor de la persoane fizice și juridice, altele decât instituțiile care desfășoară activitate de creditare cu titlu profesional, utilizate în desfășurarea activității, pe baza contractului încheiat între părți, în limita nivelului

*) de la 1 iulie 2010 nu mai sunt deductibile nici la agenții economici conf. Art.IV din OUG nr. 58/2010-MO nr. 431/2010

dobânzii de referință a Băncii Naționale a României;

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;

m) cotizații plătite la asociațiile profesionale în limita a 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

n) cheltuielile reprezentând contribuțiile profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii, în limita a 5% din venitul brut realizat.

(6) Baza de calcul se determină ca diferență dintre venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol și cotizațiile plătite la asociațiile profesionale. “

Nu sunt deductibile conform art. 48(7) din Codul fiscal cheltuielile:

„Art. 48 (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

b) cheltuielile corespunzătoare veniturilor neimpozabile ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate;

c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);

e) donații de orice fel;

f) amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale;

g) ratele aferente creditelor angajate;

h) abrogată prin OUG nr. 109/2009;

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

j) cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare;

k) sumele sau valoarea bunurilor confiscate ca urmare a încălcării dispozițiilor legale în vigoare;

l) impozitul pe venit suportat de plătitorul venitului în contul beneficiarilor de venit;

l.1) în perioada 1 mai 2009-31 dec. 2010^{*)}, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care autovehiculele se înscriu în oricare din următoarele categorii:

^{*)} prelungit perioada până la 31 decembrie 2011 prin OUG nr. 117/2010.

1.vehiculele utilizate exclusiv pentru intervenție, reparații, pază și protecție la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2.vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3.vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare. “

Conform art. 48(8)-(9) din Codul fiscal contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie (alin. 8).

În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității (alin. 9).

Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz.

Evidența contabilă a bunurilor din patrimoniu se ține conform Normelor de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și pe modelele acestora, aprobate prin Ordinul M. F. nr. 3.512/2008.

Creanțele din facturi emise și neîncasate de la clienți, precum și obligațiile stabilite potrivit legii și neonorate (datorii către furnizori, buget, creditori), se înregistrează la valoarea lor nominală în fișe pentru operațiuni diverse, deschise distinct pentru creanțe și datorii.

Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere dacă sunt calculate potrivit titlului II din Codul fiscal și se referă numai la bunurile înregistrate în Registrul inventar (cod 14-1-2/a). *)

Orice sumă plătită sau încasată, în numerar sau prin bancă, se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în **Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b)**.

Cheltuielile deductibile plafonat se stabilesc astfel încât să se încadreze în limitele legale la sfârșitul anului (și atunci se înregistrează și în jurnalul pentru operațiuni diverse al cheltuielilor).

Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel:

Din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5+col. 6 din Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) se scad:

- cheltuielile cu amortizarea bunurilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse ;

*) prima reglementare care introduce **persoanele fizice** în acțiunea de reevaluare a imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe este HG nr. 1553/2003-MO nr. 21/2004: „Art.5. Prevederile prezentei hotărâri se pot aplica și pentru imobilizările corporale deținute de persoanele fizice autorizate și asociații fără persoanalitate juridică care desfășoară activități în scopul realizării de venituri care, potrivit legii, conduc evidența în partidă simplă.”

- totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7+col. 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți;

Și se adună:

- sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile;

- totalul cheltuielilor nedeductibile, preluate din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile întocmit cu ajutorul unui document cumulativ.

Deci între total încasări și venitul brut realizat trebuie să fie egalitate, iar între total plăți și total cheltuieli trebuie să fie tot egalitate.

Dar normele nu precizează că pentru determinarea cheltuielilor nedeductibile se va calcula mai întâi *cota care este deductibilă* și aceasta se va scădea din totalul cheltuielilor deductibile plafonat, obținându-se cheltuielile nedeductibile.

După cum se observă *în venitul net impozabil* întră și *plățile pentru cumpărarea bunurilor amortizabile*, ca urmarea adunării la soldul obținut după scăderea din venitul brut încasat a cheltuielilor cu amortizarea și a plăților făcute în col. 7+8 din Registrul jurnal de încasări și plăți. Deci întră plățile făcute pentru creșterea capitalului investit în mijloace fixe (capital fix), ceea ce nu stimulează reinvestirea veniturilor în vederea lărgirii bazei inițiale de susținere a activității desfășurate.

Încasările și plățile efectuate în avans, care privesc alte exerciții fiscale decât cel curent, se consideră *venituri anticipate*, respectiv *cheltuieli anticipate* și ele vor influența venitul net sau pierderea fiscală a anului curent potrivit art. 52 parag. (2) din norme, în sensul creșterii venitului net impozabil al anului curent cu veniturile încasate anticipat și a scăderii acestuia cu plățile efectuate în avans (cu efect invers în cazul pierderii). Pentru acestea propunem să se deschidă fișe separate de evidențiere, pe fiecare venit și cheltuială și pe *fiecare an* la care se referă. Este cazul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală pentru care se plătește anticipat un impozit de 10% din venitul brut încasat potrivit normelor actualizate cu prevederile art. 52(2) lit. a) din Codul fiscal, al experților contabili, tehnici, judiciari și extrajudiciari sau al celor care desfășoară activitate în baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial, care plătesc anticipat un impozit de 10% din venitul brut încasat.

Considerăm că era necesar să se precizeze cum se procedează cu cheltuielile la determinarea venitului net în cazul în care *în același loc* de realizare se desfășoară mai multe activități diferite ca natură din punct de vedere al veniturilor brute impozabile, cum ar fi:

- veniturile din activități independente;
- venituri din profesii libere;
- venituri din drepturi de proprietate intelectuală;
- venituri din cedarea folosinței bunurilor.

Ca o soluție în această situație propunem ca defalcarea pe activități a cheltuielilor să se facă în funcție de ponderea venitului brut al fiecărei activități în totalul veniturilor brute ale acestora, total considerat egal cu 100. Această diferențiere va fi necesară în cazul introducerii de procente diferite de impunere a veniturilor în funcție de nivelul lor diferit de realizare, așa cum se preconizează de la 1.01.2012 prin noul Cod fiscal ce se va aproba până la 30 iunie 2011. Pentru anul acesta când se aplică cota unică de 16% se poate face cumularea veniturilor și a cheltuielilor din toate activitățile. În cazul în care activitatea se desfășoară în mai

multe locuri, veniturile și cheltuielile se evidențiază separat pe fiecare loc unde se desfășoară.

10. Modul de calcul al TVA

Potrivit art. 53 din norme TVA datorată bugetului de stat se stabilește în conformitate cu titlul VI din Codul fiscal. Taxa pe valoarea adăugată se stabilește *lunar*, pe bază de decont, de regulă, ca diferență între valoarea taxei exigibile aferente bunurilor livrate și/sau serviciilor prestate (pentru TVA colectată) și a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri și/sau servicii (pentru TVA deductibilă).

Conform art. 156² alin. (2) din Codul fiscal, decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), precum și suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei.

Conform art. 54 din norme evidența TVA colectate se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări (cod. 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță etc.) valoarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și TVA aferentă.

Conform art. 55 din norme evidența TVA deductibile se ține cu ajutorul Jurnalului de cumpărări (cod. 14-6-17/b). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță, monetare etc.) valoarea bunurilor cumpărate și/sau a serviciilor prestate de terți și TVA aferentă.

Diferența dintre TVA colectată din jurnalul de vânzări și TVA deductibilă din jurnalul de cumpărări se înregistrează în decontul de TVA ca TVA de plată (TVA colectată este mai mare ca TVA deductibilă), respectiv ca TVA de rambursat (TVA colectată este mai mică ca TVA deductibilă), și se regularizează în condițiile legii.

Urmărirea TVA de plată sau de recuperat printr-un document cumulativ este necesară numai în cazul în care nu se plătește sau nu se recuperează diferențele lună de lună și trebuie urmărite ca să fie plătite la buget sau încasate de la buget. Completarea celor două jurnale, ale căror modele sunt adoptate prin aceste norme aprobate prin Ordinul nr. 1040/2004 și sunt prezentate în acestea, se face pe baza facturilor fiscale, bonurilor de comandă-chitanță, monetarelor, chitanțelor, după caz și totalurile lunare servesc la întocmirea decontului privind TVA.

În situația în care în prețurile și tarifele practicate este cuprinsă și TVA de 19%,*) valoarea TVA colectată se calculează prin înmulțirea valorii bunurilor livrate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate cu coeficientul $19/119 \times 100$ (=15,966%).* Prin scăderea valorii TVA colectată astfel calculată din valoarea bunurilor livrate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate se obține venitul brut realizat care trebuie să coincidă cu cel din Jurnalul operațiunilor diverse destinat veniturilor și cu col. 5+6 din Registrul-jurnal de încasari și plăți. Normele trebuiau să precizeze că și pentru calculul TVA din cheltuielile ale căror formulare nu conțin

*) de la 1 iulie 2010 cota standard devine 24% conf.OUG nr. 58/2010-MO 431/2010, iar coeficientul este $18,355\% = 24/124 \times 100$

coloană sau rând distinct pentru TVA, se aplică tot acest coeficient, iar suma obținută se scade din valoarea documentului și se obține valoarea cheltuielii fără TVA. Această sumă calculată pe baza coeficientului de 15,966%*) sau diferența dintre nivelul celor două cheltuieli, inițială și dedusă, reprezintă TVA deductibilă necesară completării decontului de plată a TVA.

Completarea normelor cu această precizare era absolut necesară la această categorie de contribuabili care nu sunt agenți economici și care nu primesc facturi de la furnizori în cazul când își exercită activitatea în spațiul de locuit, ci primesc chitanța cod. 14-3-1, fără TVA, de la administrația blocului.

11. Din lista de la cap. IV privind „Registrele și formularele financiar-contabile, comune pe economie, utilizate de contribuabili în conducerea evidenței contabile în partidă simplă“ au dispărut următoarele formulare:

- statul de salarii cod 14-5-1/c;
- statul de salarii cod 14-8-1/j;
- ordinul de deplasare (delegație) cod 14-5-4;
- declarația de inventar cod 14-8-1;
- decizia de imputație cod 14-8-2;

Pentru lista celor care au rămas redăm mai jos Nomenclatorul prevăzută la cap. IV lit. A din ordin:

<i>Nr. crt.</i>	<i>Denumirea formularului</i>	<i>Cod</i>
1.	<i>Registrul-jurnal de încasări și plăți</i>	<i>14-1-1/b</i>
2.	<i>Registrul-inventar</i>	<i>14-1-2/a</i>
3.	<i>Fișa mijlocului fix</i>	<i>14-2-2/a</i>
4.	<i>Bon de consum</i>	<i>14-3-4/A</i>
5.	<i>Fișa de magazie</i>	<i>14-3-8</i>
6.	<i>Lista de inventariere</i>	<i>14-3-12</i>
7.	<i>Lista de inventariere (pentru gestiuni global-valorice)</i>	<i>14-3-12/a</i>
8.	<i>Chitanță pentru operațiuni în valută</i>	<i>14-4-1/a</i>
9.	<i>Registrul de casă (în valută)</i>	<i>14-4-7/cA</i>
10.	<i>Borderou de achiziție</i>	<i>14-4-13</i>
11.	<i>Borderou de achiziție (de la producători individuali)</i>	<i>14-4-13/b</i>
12.	<i>Stat de salarii</i>	<i>14-5-1/l</i>
13.	<i>Jurnal privind operațiuni diverse (pentru.....)</i>	<i>14-6-17/b</i>
14.	<i>Fișa pentru operațiuni diverse (pentru.....)</i>	<i>14-6-22/b</i>
15.	<i>Document cumulativ</i>	<i>14-6-24</i>

Pentru normele de întocmire și utilizare a acestor formulare și modelele lor vă rugăm să consultați Ordinul nr. 1040/2004 cap. IV lit. B.

Dacă confruntăm această listă cu cea din Anexa la Ordinul nr. 3.512/2008 constatăm că numai cele de la poz. 15, 11, 10, 9, 8, 7, 6, 5, 4 și 1 figurează și în acest ordin.

Având în vedere că după aplicarea la 1 mai 2009 a OUG nr. 34/2009 care desființează impozitul pe venitul microîntreprinderilor și microîntreprinderile ca persoane juridice se înregistrează o creștere considerabilă a persoanelor fizice organizate ca PFA sau întreprinderi familiale transformate fortuit în persoane fără personalitate juridică, precum și diversitatea și frecvența mare a modificărilor aduse Codului fiscal, considerăm că era imperios necesară actualizarea Ordinului nr. 1040/2004 la toate modificările intervenite în perioada 2004-2010, pentru a se sprijini noii contribuabili dezorientați.

În acest sens subliniem prevederile art. 51(2) și (3) din Codul fiscal care obligă contribuabilii de la art. 49 și 50, care obțin venituri calculate pe bază de normă de venit și cei care obțin venituri din drepturi de proprietate intelectuală și care au optat pentru a determina venitul net în sistem real, potrivit art. 48, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, să țină această evidență pe o perioadă de **2 ani fiscali consecutivi** și dacă nu depun cerere de renunțare perioada se prelungește, fără să se spună în ce interval de timp trebuie depusă această cerere. Numai cererea de opțiune pentru stabilirea venitului net în sistem real se depune la organul fiscal până la data de **31 ianuarie inclusiv**, în cazul că s-a desfășurat activitatea și în anul precedent, respectiv în **15 zile** de la începerea activității, în cazul începerii activității în anul fiscal curent.

Coroborarea prevederilor Codului fiscal, a normelor de aplicare a acestuia, a ordinelor date pentru evidența în partidă simplă la persoanele fizice și persoanele juridice și chiar pentru evidența în partidă dublă a persoanelor juridice care desfășoară o activitate economică considerăm că este absolut necesară. Astfel, pentru impozitarea cu TVA a persoanelor fizice autorizate să desfășoare o activitate în mod independent sau în asociere nu se știe de mulți contribuabili că scutirea se acordă în baza cap. XII „Regimuri speciale”, art. 152(1) privind regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, care prevede că cifra inferioară de afaceri anuală, declarată sau realizată, pentru care se poate solicita scutirea de TVA este de **35.000 euro**, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării - **1 ian. 2007**-și se rotunjește la următoarea mie, pentru operațiunile prevăzute la art. **126 alin. (1)** și activitățile economice ale persoanelor fizice prevăzute la art. **127 alin. (2)** adică ale: producătorilor, comercianților, prestatorilor de servicii, activităților extractive, agricole și *profesiilor libere*, inclusiv exploatarea bunurilor corporale sau necorporale destinată obținerii de venituri cu caracter de continuitate (unde intră contraversata activitate de vânzare a imobilelor).

Am aprecia pozitiv dacă ministerul coordonator din punct de vedere metodologic - M. F. P. - ar privi cu mai multă importanță acest rol și ar actualiza și corela ordinele date la perioade mai scurte de timp, și nu după 6-7 ani sau nici atunci (așa cum este cazul Ordinului nr. 1040/2004, neactualizat încă).