

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, economist Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – APRILIE 2019

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Sponsorizarea – soluție eficientă de optimizare fiscală 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFII CONTABILE

- Activitate de producție în cazul unei societăți neplătitoare de TVA 14
economist Olga CREVELESCU
- Proiect structural de tip POC 20
consultant fiscal Ela DUMITRA

✓ CAZURI PRACTICE

- CAEN 4329. Facilități O.U.G. nr. 114 26
- Achiziție de bunuri în Italia urmată de livrarea bunurilor în Germania. Regim TVA 27
- Primire factură marfă de la furnizor extern. Înregistrări contabile 28
- Repartizare profit pentru dividende. Distribuie dividende interimare. Înregistrări contabile 29
- Furnizor fără cod de TVA. Impozitul pe veniturile nerezidenților. Declarații fiscale 31
- Obligații fiscale achitate de administrator. Tratament contabil 32
- Exigibilitatea TVA. Înregistrări contabile 33
- Limitarea deductibilității cheltuielilor pentru autovehicule 34
- Deductibilitate cheltuieli. Societate cu cotizațiile CECCAR ale angajaților 36
- Lichidare societate. Înregistrări contabile. Situații financiare 37
- Repartizare dividende către persoane fizice și juridice. Aspecte fiscale 38
- Ambalaje achiziționate din UE. Înregistrare contabilă și contribuția la fondul de mediu 39



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

Preț abonament pentru 12 ediții: 696,15 lei

e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Georgiana Stoica

Tehnoredactare: Dana Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel./Fax: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Mariana Nețoiu

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Sponsorizarea – soluție eficientă de optimizare fiscală

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Optimizarea fiscală a unei afaceri reprezintă tehnica prin care contribuabilul procedează la o alegere între diferite soluții oferite de legislația fiscală în sensul cel mai favorabil intereselor proprii. Nu merită să riști încercând soluții „miraculoase” de diminuare a impozitelor datorate statului, atâta timp cât ai la dispoziție metode legale de optimizare fiscală, prin care poți să plătești la minim taxe, impozite și contribuții, respectând în același timp și legile fiscal-contabile sau financiare în vigoare.

Având în vedere numeroasele modificări și ajustări aduse Codului fiscal, pentru contabili a devenit din ce în ce mai dificil să interpreteze prevederile legale tot mai încâlcite și să găsească soluții avantajoase la problemele de natură fiscală cu care se confruntă.

În România, Codul fiscal, deși este greu de înțeles și creează dificultăți în interpretarea lui, oferă totuși câteva portite prin care o companie poate să beneficieze de facilități fiscale.

De exemplu, sponsorizarea unei entități cu scop nelucrativ sau a unei unități de cult, o soluție care se află la îndemâna oricărei firme, are avantajul fiscal de a permite deducerea sumei sponsorizate din impozitul datorat către bugetul de stat, cu condiția respectării condițiilor impuse de lege.

Acele normative care reglementează sponsorizarea entităților sunt în principal Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea și Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Ce reprezintă sponsorizarea din punct de vedere juridic

Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumite beneficiarul sponsorizării.

De reținut că nu este posibilă o sponsorizare fără a exista un contract de sponsorizare în formă scrisă.

2. Contractul de sponsorizare. Drepturile și obligațiile sponsorului și beneficiarului sponsorizării

Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

Este considerat sponsor orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.

IMPORTANT!

Persoanele fizice sau juridice din România nu pot efectua activități de sponsorizare sau de mecenat din surse obținute de la buget.

Instituțiile și autoritățile publice, societățile comerciale cu capital majoritar de stat și regiile autonome nu pot efectua activități de sponsorizare având ca beneficiari persoane fizice și asociații familiale care își desfășoară activitatea conform Legii nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent, precum și societăți comerciale cu capital privat.

Poate fi beneficiar al sponsorizării:

- ✓ orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific – cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;
- ✓ instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);
- ✓ de asemenea, pot fi sponsorizate, în condițiile prezentei legi, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit. a);
- ✓ orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit. a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.

Sponsorul ori beneficiarul are dreptul să aducă la cunoștința publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului.

Sponsorul ori beneficiarul este obligat să aducă la cunoștința publicului sponsorizarea într-un mod care să nu lezeze, direct sau indirect, activitatea sponsorizată, bunele moravuri sau ordinea și liniștea publică.

În cadrul activităților de sponsorizare sau de mecenat se interzice ca sponsorul, mecena sau beneficiarul să efectueze reclamă sau publicitate comercială, anterioară, concomitentă sau ulterioară în favoarea acestora sau a altor persoane.

Sumele primite din sponsorizare sunt scutite de plata impozitului pe venit. Aceeași prevedere se aplică și bunurilor materiale primite prin sponsorizare.

3. Sponsorizarea de către firmele plătitoare de impozit pe profit

Sunt nedeductibile la calculul rezultatului fiscal cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicate, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,5% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;
2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

În cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, sumele aferente acestora se scad din impozitul pe profit datorat, în limitele prevăzute de prezenta literă, doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în **Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale**.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Prin urmare, este necesară cunoașterea acestor limite pentru a evita depășirea lor, urmată implicit de neacordarea dreptului de a deduce (scădea) sumele sponsorizate din impozitul datorat.

Exemplu de calcul privind scăderea din impozitul pe profit datorat a cheltuielilor reprezentând sponsorizarea:

Un contribuabil plătitor de impozit pe profit încheie un contract de sponsorizare conform legii privind sponsorizarea, în calitate de sponsor, care are ca obiect plata unei sume de 15.000 lei.

Contractul de sponsorizare se încheie în data de 2 noiembrie 2018, în aceeași lună efectuându-se și plata sumei de 15.000 lei.

La calculul profitului impozabil pentru anul 2018, contribuabilul prezintă următoarele date financiare:

Venituri din vânzarea mărfurilor	=	1.000.000 lei
Venituri din prestări de servicii	=	2.000 lei
Total cifra de afaceri	=	1.002.000 lei
Cheltuieli privind mărfurile	=	750.000 lei
Cheltuieli cu personalul	=	20.000 lei
Alte cheltuieli de exploatare din care: 15.000 lei sponsorizare	=	90.000 lei
Total cheltuieli		860.000 lei

Calculul profitului impozabil pentru anul 2018:

Profitul impozabil = 1.002.000 - 860.000 + 15.000 = 157.000 lei.

Impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuieli cu sponsorizarea: 157.000 x 16% = 25.120 lei.

Avându-se în vedere condițiile de deducere prevăzute la art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, prin aplicarea limitelor, valorile sunt:

- 0,5% din cifra de afaceri reprezintă 5.010 lei;
- 20% din impozitul pe profit înainte de deducerea cheltuielilor de sponsorizare reprezintă 5.024 lei.

Suma de scăzut din impozitul pe profit este 5.010 lei.

Pentru anul 2018, impozitul pe profit datorat este de: 25.120 - 5.010 = 20.110 lei.

Suma care nu s-a scăzut din impozitul pe profit, respectiv suma de 9.990 lei, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestei sume se va efectua, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

4. Sponsorizarea microîntreprinderilor. Tratament fiscal și contabil

Microîntreprinderile care efectuează sponsorizări, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994, cu modificările și completările ulterioare, pentru susținerea entităților nonprofit și a unităților de cult, care la data încheierii contractului sunt înscrise în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, scad sumele aferente din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor până la nivelul valorii reprezentând 20% din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul în care au înregistrat cheltuielile respective.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat se reportează în trimestrele următoare, pe o perioadă de 28 de trimestre consecutive. Scăderea acestor sume din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat, în următoarele 28 de trimestre consecutive, se efectuează în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Facem precizarea că până la apariția O.U.G. nr. 25/2018 care a modificat Codul fiscal, plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderilor au fost discriminați în raport cu plătitorii de impozit pe profit, în sensul că nu aveau această facilitate fiscală. Singura cheltuială admisă la scădere din baza impozabilă a impozitului pe venit era cea ocazională de achiziția casei de marcat, care, să recunoaștem, nu reprezenta o cheltuială semnificativă ca valoare, uneori anumite firme chiar uitând de acest beneficiu acordat prin Codul fiscal.

Așadar, O.U.G. nr. 25/2018 vine în sprijinul acestei categorii importante de contribuabili, mai numeroasă ca urmare a majorării plafonului cifrei de afaceri la 1 milion de euro și aduce ca noutăți următoarele aspecte:

- Microîntreprinderile care efectuează sponsorizări, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994, pentru susținerea entităților nonprofit și a unităților de cult, care sunt furnizori de servicii sociale acreditați cu cel puțin un serviciu social licențiat, potrivit legii, începând cu 1 aprilie 2018 scad sumele aferente din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor până la nivelul valorii reprezentând 20% din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul în care au înregistrat cheltuielile respective.
- Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat se reportează în trimestrele următoare, pe o perioadă de 28 de trimestre consecutive. Scăderea acestor sume din impozitul pe veniturile

Activitate de producție în cazul unei societăți neplătitoare de TVA

economist
Olga CREVELESCU

MONOGRAFII
CONTABILE

Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicate, cu modificările și completările ulterioare, societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, precum și contabilitatea de gestiune, potrivit nomelor aprobate în acest sens.

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cost de producție înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costurile de conversie (prelucrare) a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei fixe și variabile de producție generate de transformarea materialelor în produse finite. Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor. Regia variabilă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și forța de muncă indirectă.

Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de conversie se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție. Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor echipamente. Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuielă în perioada în care sunt suportate. În perioadele în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. Regia variabilă de producție este alocată fiecărei unități de producție pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție.

Un proces de producție poate conduce la obținerea simultană a mai multor produse, de exemplu, în cazul obținerii produselor cuplate sau în cazul în care există un produs principal și altul secundar. Atunci când costurile de conversie nu se pot identifica distinct, pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unei metode raționale, aplicate cu consecvență. Alocarea se poate baza, de exemplu, pe valoarea de vânzare relativă a fiecărui produs, fie în sta-

diul de producție în care produsele devin identificabile în mod distinct, fie în momentul finalizării procesului de producție. Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În acest caz, ele sunt adesea evaluate la valoarea realizabilă netă și această valoare se deduce din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabilă a produsului principal nu diferă în mod semnificativ de costul său.

În situația în care anumite costuri (regii) generale sau costuri de proiectare a produselor pot fi identificate ca având legătură cu unele stocuri, acestea se includ în costul stocurilor respective.

În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evaluează la costurile lor de producție. Aceste costuri constau, în primul rând, în manoperă și în alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și în cheltuielile de regie de atribuit.

Manopera și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat în administrația generală nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate.

Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea încorporate în prețurile facturate de prestatorii de servicii. În costul de producție al bunului se include o proporție rezonabilă din cheltuielile de regie fixe sau variabile atribuibile indirect bunului în cauză, în măsura în care acestea se referă la perioada de producție. Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite.

În costul de producție nu se includ costurile de distribuție.

Entitățile cu obiect de activitate producție achiziționează materii prime de la furnizori pe care le consumă în procesul de producție obținând produse finite destinate vânzării en-gros. Evidența tuturor bunurilor se ține cantitativ și valoric, pe fiecare sortiment de produs.

În cadrul activității de producție se utilizează următoarele documente financiar-contabile:

•• Notă de Recepție și Constatare de Diferențe

Este document pentru recepția bunurilor aprovizionate, document justificativ pentru încărcare în gestiune și de înregistrare în contabilitate.

Se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
- bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
- bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
- bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;
- mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

•• Bon de consum

Acest document servește ca document de eliberare din magazie a materiilor prime și materialelor document justificativ de scădere din gestiune, document justificativ de înregistrare în contabilitate.

•• Fișă de Magazie

Este document de evidență la locul de depozitare a intrărilor, ieșirilor și stocurilor bunurilor.

Fișele de magazie se țin la fiecare loc de depozitare a valorilor materiale, pe feluri de materiale ordonate pe conturi, grupe, eventual subgrupe sau în ordine alfabetică.

Pentru determinarea costului de producție se ține contabilitatea de gestiune, reglementată prin Ordinul nr. 1.826/2003 „Prevederi generale privind contabilitatea de gestiune”.

În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare a bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.

Proiect structural de tip POC

consultant fiscal
Ela DUMITRA

MONOGRAFII
CONTABILE

În cadrul unui proiect structural de tip POC este prevăzut în PAAP achiziționarea unor servicii de proiectare și execuție a tancului scară pilot. În urma procedurii de achiziție, procedura simplificată s-a selectat furnizorul și s-a încheiat contractul. Conform termenelor contractuale, furnizorul a expediat și a facturat proiectul în baza procesului-verbal de recepție și punerea în funcțiune a serviciilor de execuție a tancului scară pilot. Valoarea totală a obiectivului scos la licitație cu den din PAAP este de 450.000 lei fără TVA. Valoarea cuprinde și proiectul în procent de 12% din valoarea adjudecată la licitație. Care sunt înregistrările contabile? Evidența se ține conform O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Având în vedere faptul că nu s-a menționat care este procentul finanțării nerambursabile din costurile eligibile ale proiectului, în monografia contabilă prezentată în rândurile următoare s-a luat în considerare o cotă de finanțare nerambursabilă de 100%, având în vedere faptul că este vorba despre o achiziție în domeniul cercetării dezvoltării pentru care avem prevederile art. 36 din Legea nr. 98/2016 privind achizițiile publice:

„Secțiunea a 7-a Situații speciale

Paragraful 1 Servicii de cercetare și dezvoltare

Articolul 36

Prezenta lege se aplică contractelor de achiziție publică de servicii care au ca obiect prestarea de servicii de cercetare și dezvoltare care fac obiectul codurilor CPV cuprinse între 73000000-2 și 73120000-9, 73300000-5, 73420000-2 sau 73430000-5, doar dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) rezultatele sunt destinate, în mod exclusiv, autorității contractante, pentru uz propriu în exercitarea propriei activități;
- și
- b) serviciul prestat este remunerat în totalitate de către autoritatea contractantă.”

CPV (Vocabularul comun privind achizițiile publice) se regăsește definit la art. 3 din Legea nr. 98/2016 privind achizițiile publice:

„Articolul 3

(1) În sensul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

r) CPV – nomenclatorul de referință în domeniul achizițiilor publice, adoptat prin Regulamentul (CE) nr. 2.195/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 5 noiembrie 2002 privind Vocabularul comun privind achizițiile publice (CPV);”

Codul CPV asigură un singur sistem de clasificare în achizițiile publice prin care sunt standardizate referințele utilizate de autoritățile și entitățile contractante pentru a descrie obiectul achizițiilor publice.

ATENȚIE

Deși la aplicarea procedurii de achiziție și ulterior la încheierea contractului de proiectare și execuție a tancului scară pilot (un fel de rezervor) s-a menționat ca obiect al achiziției și ulterior ca obiect al contractului de achiziție „servicii de proiectare și execuție a tancului scară pilot”, la recepționarea unui produs realizat la comandă în conformitate cu specificațiile tehnice furnizate, va trebui să se înregistreze în contabilitate o imobilizare corporală cu codul de clasificare 1.5.10 care face parte din grupa 1 Construcții, cu o durată normală de funcționare cuprinsă între 24 și 36 de ani conform H.G. nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

Această precizare este necesară pentru încadrarea corectă la tipul de subvenție în care se înregistrează finanțarea nerambursabilă, respectiv la subvenții aferente activelor sau la subvenții aferente veniturilor, așa cum acestea sunt clasificate în O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

„Secțiunea 4.11 Subvenții

392. – (1) În categoria subvențiilor se cuprind **subvențiile aferente activelor** și **subvențiile aferente veniturilor.**”

Deci, în speța dată, finanțarea nerambursabilă acordată pentru proiectarea și execuția tancului scară pilot se încadrează în subvențiile aferente activelor:

„O.M.F.P. nr. 1.802/2014: **394.** – (1) **Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principală condiție este ca entitatea beneficiara să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.**”

Înregistrarea în contabilitate a operațiunii proiectului cu finanțare nerambursabilă

Contabilitatea proiectelor finanțate prin subvenții (finanțări nerambursabile) se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

Pentru finanțările nerambursabile nu se întocmesc situații financiare anuale separate, acestea doar se prezintă în notele explicative la situațiile financiare anuale. Aceste aspecte se regăsesc stipulate la punctele 397 și 400 din O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014:

La punctul 397 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate se precizează că, deși contabilitatea proiectelor finanțate din finanțări nerambursabile se ține distinct pe fiecare proiect în parte, pe surse de finanțare și pe fiecare contract de finanțare nerambursabilă în parte, nu se întocmesc situații financiare anuale distincte pentru fiecare proiect.

La punctul 400 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014 se stipulează că beneficiarii finanțărilor nerambursabile trebuie să prezinte în notele explicative la situațiile anuale informații cu privire la finanțările nerambursabile primite, destinația lor și indicatorii de îndeplinire a condițiilor impuse pentru acordarea finanțărilor nerambursabile.

Contabilitatea distinctă în cazul finanțărilor nerambursabile este necesară pentru identificarea înregistrării în contabilitate a operațiunilor aferente proiectului la verificarea acestora de către finanțator.

Pentru proiectul cu finanțare nerambursabilă trebuie să se țină o evidență contabilă distinctă, folosind conturi analitice distincte pentru proiect, cu respectarea legislației naționale în vigoare, respectiv alin. (1) al punctului 593 din O.M.F.P. nr. 1802/2014:

593. (1) **Conturile sintetice din planul de conturi se pot dezvolta pe conturi analitice în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale fiecărei entități.**

În baza prevederilor acestui articol, la nivel național s-a stabilit că se va merge pe o codificare contabilă adecvată pentru toate tranzacțiile privind finanțările nerambursabile: Contabilizarea distinctă a finanțărilor nerambursabile este prevăzută la punctul 397 – (1) din Ordinul nr. 1.802 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

CAEN 4329. Facilități O.U.G. nr. 114

ÎNTREBARE:

O societate realizează venituri în proporție de 95% din activitatea de întreținere și reparații ascensoare. Se încadrează la facilitățile acordate pentru construcții oferite de O.U.G. nr. 114? Codul CAEN de pe certificatul de înmatriculare este 4329.

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Societatea poate aplica scutirea de impozit pe venit și facilitățile pentru contribuțiile sociale (reducere CAS angajat, scutire CASS, scutire CAS angajator condiții speciale/deosebite, reducere CAM) prevăzute de O.U.G. nr. 114/2018 dacă sunt îndeplinite condițiile de la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal, respectiv:

- a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții care cuprind:
 - (i) activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 – secțiunea F – Construcții;
 - (ii) domeniile de producere a materialelor de construcții, definite de următoarele coduri CAEN:
 - 2312 – Prelucrarea și fasonarea sticlei plate;
 - 2331 – Fabricarea plăcilor și a dalelor din ceramică;
 - 2332 – Fabricarea cărămizilor, țiglelor și a altor produse pentru construcții din argila arsă;
 - 2361 – Fabricarea produselor din beton pentru construcții;
 - 2362 – Fabricarea produselor din ipsos pentru construcții;
 - 2363 – Fabricarea betonului;
 - 2364 – Fabricarea mortarului;
 - 2369 – Fabricarea altor articole din beton, ciment și ipsos;
 - 2370 – Tăierea, fasonarea și finisarea pietrei;
 - 2223 – Fabricarea articolelor din material plastic pentru construcții;
 - 1623 – Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții;
 - 2512 – Fabricarea de uși și ferestre din metal;
 - 2511 – Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;
 - 0811 – Extracția pietrei ornamentale și a pietrei pentru construcții, extracția pietrei calcaroase, ghipsului, cretei și a ardeziei;
 - 0812 – Extracția pietrișului și a nisipului;
 - 711 – Activități de arhitectură, inginerie și servicii de consultanță tehnică;
- b) angajatorii realizează cifra de afaceri din activitățile menționate la lit. a) în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală, calculată cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care aplică scutirea;
- c) veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1)-(3), realizate de persoanele fizice pentru care se aplică scutirea, sunt cuprinse între 3.000 și 30.000 lei lunar inclusiv și sunt realizate în baza contractului individual de muncă;
- d) scutirea se aplică potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și

Deductibilitate cheltuieli. Societate cu cotizațiile CECCAR ale angajaților

ÎNTREBARE:

Dacă firma dorește să achite cotizația anuală a unor angajați care sunt membrii CECCAR se poate considera această cheltuială ca fiind deductibilă la calculul impozitului pe profit?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Din punctul de vedere al determinării rezultatului fiscal, potrivit prevederilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, art. 25 alin. (1), sunt considerate deductibile acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice precum și cele care sunt reglementate prin acte normative în vigoare.

La alin. (2) al art. 25 se prevede că sumele reprezentând cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor (așa cum sunt definite la titlul IV din Codul fiscal) sunt de asemenea deductibile, cu excepțiile reglementate de alin. (3) și (4) ale aceluiași articol.

Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt deductibile indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul persoanei fizice (angajat).

Așa cum se prevede la alin. (4) al art. 25 lit. k), cheltuielile efectuate de societate cu taxele și cotizațiile către asociațiile profesionale sunt recunoscute atunci când se determină rezultatul fiscal, până la limita echivalentului în lei a 4.000 euro, anual, în plus față de cele datorate pentru organizațiile patronale și organizațiile sindicale. Acestea se referă în mod explicit la cotizațiile datorate de societate în nume propriu, și nu în contul altor persoane fizice cum sunt salariații care au un contract de angajare sau administratorii care prestează servicii în baza unui contract de mandat. Cheltuielile profesionale de această natură (și nu cotizațiile) sunt recunoscute dacă au legătură cu activitatea desfășurată de societate.

Este cazul societăților de profil care, de exemplu, trebuie să se înscrie în Tabloul CECCAR și care trebuie să respecte o serie de condiții prevăzute de O.U.G. nr. 65/1994, cu modificările ulterioare, și normele deontologice aplicabile, referitoare la membrii Corpului – persoane juridice.

În societățile care au înscris ca obiect de activitate exercitarea profesiei de expert contabil și/sau de contabil autorizat, majoritatea acționarilor sau asociaților trebuie să fie experți contabili/contabili autorizați și să dețină minimum 51% din capitalul social.

Obiectul de activitate al unei societăți de contabilitate și de expertiză contabilă este în principal clasa CAEN 6920 „Activități de contabilitate și audit financiar, consultanță în domeniul fiscal”.

Din informațiile prezentate în întrebarea de mai sus, rezultă că obiectul de activitate al societății se încadrează în codul CAEN 2751 „Fabricarea de aparate electrocasnice” de natura frigiderelor, congelatoarelor, mașinilor de spălat vase, a mașinilor de spălat și uscat rufe, aspiratoarelor etc.

Veniturile din salarii și cele asimilate salariilor sunt definite de art. 76 alin. (1) – alin. (3) din Codul fiscal. La alin. (4) sunt prevăzute veniturile care nu sunt impozabile, unde la lit. p) sunt enumerate „cheltuielile efectuate de angajatori/plătitori pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajaților..... pregătire legată de activitatea desfășurată de persoanele respective pentru angajator/plătitor”.

Pregătirea profesională legată de obiectul de activitate al societății nu include însă cursurile efectuate de CECCAR pentru experții contabili/contabilii autorizați (și cu atât mai mult cotizațiile anuale) deoarece persoanele angajate în compartimentele economice nu sunt condiționate să fie autorizate CECCAR.

Din prezentarea acestui cadru legislativ rezultă că suportarea cotizațiilor anuale ale angajaților datorate către CECCAR, de persoana juridică, se încadrează în prevederile art. 25 din Codul fiscal, referitoare la recunoașterea acestor cheltuieli, iar sumelor respective le sunt aplicabile dispozițiile art. 76 alin. (2) lit. s) „orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură” fiind tratate drept venituri asimilate salariilor și impozitate potrivit art. 78.

Dacă la 31 decembrie 2018 societatea se află în lichidare, aceasta trebuia să depună în 90 de zile de la închiderea exercițiului financiar, respectiv până la 31 martie 2019, raportarea contabilă anuală.

Repartizare dividende către persoane fizice și juridice. Aspecte fiscale

ÎNTREBARE:

Profitul anului 2010-2015 a fost repartizat pe dividende. Acestea au fost plătite către acționari (cetățenie italiană – persoane fizice nerezidente și persoană juridică nerezidentă) în martie 2019. Pentru asociați, persoane fizice, s-a reținut impozit de 5%, iar pentru persoana juridică nu s-a reținut conform art. 43 din Codul fiscal. În acest caz, societatea românească are obligația declarării impozitului pe dividende prin Declarația D100? Este necesară depunerea și Declarației unice de către societatea românească sau se declară veniturile încasate în țara de rezidență? Dacă se depune Declarația unică de societatea românească, aceasta se depune pe NIF? Îmi sunt necesare alte documente? Pentru persoana juridică este necesar certificatul de rezidență fiscală în acest caz având în vedere art. 230 din Codul fiscal?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

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

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

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

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

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

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

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

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

Prin urmare, până la data de 31 ianuarie 2020, societatea trebuie să depună Declarația 207 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă/veniturile scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți” (O.P.A.N.A.F. nr. 48/2019).

2. Nu se depune Declarația unică de către societate, asociația având obligația declarării în Italia a veniturilor încasate din România.
3. Nu este cazul.
4. Potrivit art. 230 din Codul fiscal: