

461	=	7581
„Debitori diverși”		„Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități”

încasare
despăgubiri

Încasarea despăgubirilor de la societățile de asigurări sau de la terțe părți, conform contractelor încheiate se face:

5121	=	461
„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”

În cazul unei societăți plătitoare de impozit pe profit la care cheltuiala cu prima de asigurare înregistrată prin ct. 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare” a fost recunoscută ca o cheltuială deductibilă și venitul a fost impozabil, în cazul unei microîntreprinderi care aplică impozitul pe venit, suma din ct. 7581 se scade din baza impozabilă.

Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă determinată așa cum a fost anterior prezentat (total venituri impozabile) se adaugă veniturile care corespund cheltuielilor care nu au fost recunoscute (au fost nedeductibile) sau care au fost constituite în perioadele în care societatea a avut regim fiscal de microîntreprindere.

✓ de exemplu, avem cazul înregistrării de cheltuieli cu deprecierea clienților.

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare aprobate prin Ordinul nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, pentru creanțele care se consideră că nu mai pot fi încasate, se înregistrează cheltuieli cu deprecierea lor. Aceste dispoziții de natură contabilă se aplică tuturor societăților, indiferent de statutul lor fiscal, adică plătitor de impozit pe profit sau de impozit pe venit.

deprecierea
clienților

Ca urmare, dacă în anul în care se înregistrează aceste cheltuieli (presupunem în 2017), persoana juridică este microîntreprindere și aceasta și-a înregistrat cheltuieli cu deprecierea clienților, sumele nu i-au fost scăzute din baza de impozitare.

Comparativ, aplicarea prevederilor referitoare la cheltuielile respective se face astfel:

● societate plătitoare de impozit pe profit:

Înregistrarea în evidența contabilă a deprecierei se face astfel:

4111	=	%
„Clienți”		701
		„Venituri din vânzarea produselor finite”
		4427
		„TVA colectată”
4118	=	4111
„Clienți incerți sau în litigiu”		„Clienți”
6814	=	491
„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”

înregistrare
depreciere

Din punct de vedere fiscal, la determinarea impozitului pe profit, cheltuiala este considerată nedeductibilă deoarece nu se încadrează în limita celor 270 de zile.

Acestea vor fi recunoscute în procent de 30% sau 100%, după caz, atunci când sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute de art. 26 din Codul fiscal.

Atunci când aceste cheltuieli se reiau pe venituri (închidere procedură faliment, scoatere evidență etc.) se înregistrează:

înregistrări
contabile/
impozit pe
profit

491	=	7814	
„Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	
654	=	4118	
„Pierderi din creanțe și debitori diverși”		„Clienți incerti sau în litigiu”	

Venitul înregistrat în ct. 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante” este venit neimpozabil la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art. 23 lit. d) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare, deoarece au rezultat din anularea sumelor cu deprecierea creanțelor care au fost nedeductibile la data înregistrării lor.

Reglementările fiscale recunosc deprecierea/provizioanele fiscale numai dacă acestea au fost înregistrate și în evidența contabilă în conturile de cheltuieli.

● **societate plătitoare de impozit pe venit:**

Înregistrările în evidența contabilă sunt asemănătoare celor de mai sus.

înregistrări/
impozit pe
venit

Datorită faptului că societatea a fost plătitoare de impozit pe venit, în anul 2017, când înregistrează deprecierea clienților, nu scade aceste cheltuieli din baza de impozitare deoarece aplică o altă metodologie de calcul al impozitului.

În anul 2018, când scoate din evidență creanțele respective și înregistrează venituri din ajustări pentru depreciere, aceste venituri nu intră în baza de calcul al impozitului pe venit în trimestrul în care face această operațiune (art. 53 alin. (1) din Codul fiscal).

● **societate care a fost plătitoare de impozit pe profit anterior perioadei când a devenit microîntreprindere:**

Reluând exemplul de mai sus, menționăm că societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în anul 2017 când a calculat și a declarat impozitul pe profit. La 31 decembrie 2017, înregistrează venituri impozabile (art. 53 alin. (1) și (2)) în sumă de 3.700.000 lei. Cursul de schimb oficial a fost de 4,6597 lei/euro pentru 31.12.2017, deci sunt îndeplinite condițiile privind limita superioară a veniturilor realizate (1.000.000 euro) și în anul 2018 va calcula impozit pe venit.

Ca urmare a faptului că în anul 2017 nu a dedus cheltuieli cu deprecierea creanțelor, venitul înregistrat în anul 2018 cu reluarea acestor cheltuieli, când devine microîntreprindere, se scade din totalul veniturilor realizate.

✓ valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul „609”, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

În acest caz se utilizează ct. 609 „Reduceri comerciale primite”, cu ajutorul căruia se ține evidența reducerilor comerciale primite ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă. Acest tratament „în oglindă” din punctul de vedere al unei microîntreprinderi este corect atâta timp cât și veniturile de aceeași natură sunt scăzute din baza de impozitare.

evidența
reducerilor
comerciale

%	=	401	<u>12.400</u>
		„Furnizori”	
371			10.000
„Mărfuri”			

4426			2.400	
„TVA deductibilă“				exemple
401	=	%	<u>1.240</u>	calcul
„Furnizori“				cifra de
		609	1.000	afaceri/
		„Reduceri comerciale primite“		bază
		4426	240	impozabilă
		„TVA deductibilă“		

Rezultă că cei 1.000 de lei care reprezintă reducerea comercială primită sunt scăzuți din baza de calcul chiar dacă reducerea este înregistrată într-un cont de cheltuieli.

- ✓ în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care își încetează existența, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului;
- ✓ rezervele, cu excepția celor reprezentând facilități fiscale, reduse sau anulate, reprezentând rezerva legală, rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației rezervei, distribuirii acesteia către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv;
- ✓ rezervele reprezentând facilități fiscale, constituite în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, care sunt utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire către participanți sub orice formă, pentru acoperirea pierderilor sau pentru oricare alt motiv. În situația în care rezervele fiscale sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea bazei impozabile ca urmare a lichidării.

rezerve

Exemple:

1. Avem cazul rezervei din reevaluarea unei construcții, înregistrată în anul 2008, când societatea era plătitoare de impozit pe profit.

Pentru prezentarea imobilizărilor corporale în evidența contabilă la valoarea justă, orice societate putea aplica un tratament alternativ de reevaluare a acestora la finele exercițiului financiar. Rezultatele reevaluării se înregistrează în contabilitate.

Diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la costul istoric se prezintă la rezerva din reevaluare.

În baza reevaluării efectuate de un specialist evaluator, societatea a înregistrat diferența în rezerva din reevaluare:

$$\begin{array}{rcl} 212 & = & 105 \\ \text{„Clădiri“} & & \text{„Rezerve din reevaluare“} \end{array}$$

Pe măsura amortizării, rezerva din reevaluare se capitaliza prin înregistrarea:

$$\begin{array}{rcl} 105 & = & 1065 \\ \text{„Rezerve din reevaluare“} & & \text{„Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare“} \end{array}$$

În cazul unei entități care dorește să știe dacă, începând cu data de 1 ianuarie 2018, se va încadra în nivelul veniturilor prevăzute de art. 47 din lege, aceasta determină mai întâi baza prevăzută de art. 53. Apoi, pentru a vedea dacă îi sunt aplicabile prevederile alin. (2) referitoare la rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe înregistrate anterior anului 2018 analizează următoarele:

- prevederile pct. 109 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, potrivit cărora surplusul din reevaluare inclus în rezervele din reevaluare se capitalizează prin transferul direct în rezultatul reportat pe măsura utilizării activului (amortizare) sau la scoaterea acestuia din evidență;
- cheltuielile cu amortizarea, calculate pentru imobilizările corporale astfel reevaluate, se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

În cazul creșterii valorii imobilizărilor, aceasta s-a preluat în ct. 105 „Rezerve din reevaluare” și, pe măsura amortizării activului, surplusul din reevaluare a fost capitalizat în timp în ct. 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.

Începând cu anul 2015 a avut loc transpunerea conturilor potrivit noilor reglementari și sumele din „ct. 1065” au fost preluate în „ct. 1175”.

În ceea ce privește tratamentul fiscal al rezervelor din reevaluare, reținem că până în anul 2009, rezervele din reevaluările efectuate potrivit legii au fost recunoscute fiscal pe seama amortizării. După această perioadă, odată cu intrarea în vigoare a prevederilor O.U.G. nr. 34/2009 (01.05.2009), rezervele din reevaluare nu s-au mai recuperat prin intermediul amortizării fiscale și s-au impozitat ca elemente similare veniturilor (art. 22 alin. (5)¹ din Codul fiscal și pct. 57² din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004).

Începând cu anul 2016, tratamentul lor fiscal este preluat de art. 26 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Datorită faptului că prin „câștig realizat” s-a considerat și operațiunea de utilizare a imobilizării în activitate (amortizare), sumele preluate în „ct. 1175” trebuie analizate, din punctul de vedere al stabilirii rezultatului fiscal, dacă au fost impozitate sau nu în perioada în care entitatea a fost plătitoare de impozit pe profit, adică dacă acestea se încadrează la art. 53 alin. (2) lit. c).

Astfel, dacă sumele reprezentând rezerve din reevaluare, preluate anterior din soldul contului 105 în cel al contului 1175, în condițiile amintite anterior, au fost impozitate conform dispozițiilor fiscale aplicabile în acea perioadă, acestea nu se mai adaugă la baza impozabilă a veniturilor microîntreprinderilor.

Prevederile art. 53 alin. (2) lit. c) se referă la „rezervele... reduse sau anulate... care nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit”.

În timpul funcționării microîntreprinderii, rezervele respective nu se adaugă la calculul impozitului pe venit (când se stabilește baza de impozitare), ci doar atunci când sunt utilizate pentru majorarea capitalului, pentru dividende sau când societatea își încetează existența ca urmare a operațiunilor de reorganizare sau lichidare. Și în aceste ultime cazuri se adaugă numai rezervele din reevaluare care nu au fost impozitate cu impozit pe profit.

La art. 57 se prevede că, pe perioada în care societatea este plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, aceasta trebuie să țină evidența amortizării fiscale potrivit prevederilor titlului II art. 28 (fără influențe în calculul impozitului pe venit), ci doar pentru a avea informațiile necesare atunci când eventual va reveni la calculul impozitului pe profit.

2. O societate considerată microîntreprindere cumpără marfă din SUA în valoare de 50.000 \$ în trimestrul I. La recepția mărfii de către transportator, cursul de schimb este 3,2940 lei/dolar.

Cursul de schimb utilizat pentru plata facturii este 3,2935 lei/dolar.

Microîntreprinderea înregistrează o diferență de curs pozitivă de 22,5 lei (45.000 x 3,2940 – 45.000 x 3,2935) înregistrată în ct. 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

În trimestrul I 2016, suma de 22,5 lei se scade din totalul veniturilor realizate de societate, pentru stabilirea bazei impozabile (ct. 707, ct. 704, ct. 708 etc.).

În trimestrul III, microîntreprinderea cumpără marfă în sumă de 50.000 la cursul de 3.2935 lei/dolar și achită factura la cursul de 3.2943 lei/dolar.

- Rezultă o cheltuială în sumă de 40 lei ($50.000 \times 3,2943 - 50.000 \times 3,2935$) înregistrată în ct. 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.
- În trimestrul III se înregistrează iar o scădere a cursului valutar și societatea înregistrează din operațiunile derulate venituri din diferențe de curs valutar de 30 lei, venituri care se scad din totalul veniturilor impozabile.
- La finele anului, în declarația care se depune pentru trimestrul IV (formularul 100), în baza de impozitare se va adăuga și diferența dintre veniturile din diferențe de curs valutar și cheltuielile din diferențe de curs valutar, înregistrate de la începutul anului ($22,5 + 30 - 40 = 12,5$).
- În același mod se calculează și diferențele dintre veniturile financiare și cheltuielile financiare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în lei, calculate față de cursul unei alte monede (de ex. la contractele de leasing financiar).

Potrivit prevederilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, baza de calcul al impozitului pe venitul microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, înregistrate potrivit prevederilor Ordinului nr. 1.802/2014 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările ulterioare.

baza de
calcul

Pentru stabilirea bazei impozabile, legiuitorul a avut în vedere o măsură de protecție a microîntreprinderilor prin limitarea acesteia doar la veniturile din vânzarea de produse, prestarea de servicii și executarea de lucrări. Ca urmare, sunt eliminate din baza impozabilă veniturile care nu generează încasări și cele care nu provin de la clienți. De aceea, printre veniturile care se scad în timpul anului din suma totală a veniturilor sunt și cele care implică diferențe de curs valutar înregistrate în conturile 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” și 768 „Alte venituri financiare”.

Atunci când, potrivit reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul nr. 1.802/2014, creanțele și datoriile în lei sunt decontate în funcție de cursul unei valute, iar când din evaluarea acestora la finele lunii sau la închiderea exercițiului financiar rezultă sume de natura veniturilor, înregistrate în ct. 768 „Alte venituri financiare”, și acestea se scad din baza de impozitare a microîntreprinderilor în timpul anului.

creanțe și
datorii

La sfârșitul exercițiului însă se adună diferența pozitivă dintre toate conturile 765 și 768 și toate conturile de cheltuieli 665 și 668, inclusiv cele din evaluarea creanțelor și datoriilor, a leasingului, a creditelor, a disponibilităților etc.

Cote de impozitare

Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderile sunt:

- a) 1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți salariați;
- b) 3% pentru microîntreprinderile care nu au salariați.

Modificările care au intrat în vigoare odată cu prevederile O.U.G. nr. 79/2017 au avut în vedere corelarea prevederilor privind schimbarea numărului de salariați în cursul unui trimestru.

La alin. (5) și alin. (6) ale art. 51 sunt prevăzute următoarele:

- a) dacă în cursul anului fiscal numărul de salariați se modifică, pentru aplicarea cotei de 1% sau 3% se are în vedere trimestrul în care s-a efectuat modificarea;

- de exemplu, dacă în trim. 4 al anului 2018 societatea cu statut de microîntreprindere a declarat un salariat, aceasta va aplica cota de impunere de 1% și în anul 2019, dacă va menține cel puțin acest număr.

modificări
în cursul
anului a
numărului
de salariați

În varianta în care acest raport de muncă încetează în cursul trim. I 2019, cota de impunere devine 3% începând cu veniturile realizate din acest trimestru;

- dacă societatea angajează un alt salariat în cursul trim. I 2019, de ex. în luna martie, condiția prevăzută de art. 51 alin. (1) lit. a) se consideră îndeplinită și aceasta va aplica cota de impozitare de 1%.

Menționăm că în aplicarea prevederilor referitoare la încetarea raporturilor de muncă trebuie avute în vedere dispozițiile Codului muncii, aprobat prin Legea nr. 53/2003, cu modificările ulterioare, art. 55 și următoarele;

- se menține prevederea referitoare la persoanele nou-înființate care, dacă îndeplinesc și celelalte condiții, pot aplica cota de 1% dacă angajează o persoană în termen de 60 de zile inclusiv de la data înregistrării în registrul comerțului;

b) microîntreprinderile care nu au niciun salariat și care, potrivit legii, aplică cota de impozitare de 3% și, în cursul trimestrului, angajează cu contract de muncă individual una sau mai multe persoane, pot trece la cota de 1% dacă încheierea contractului se face în trimestrul respectiv pe durată nedeterminată.

În cazul în care angajarea se face pe durată determinată, aceasta nu trebuie să fie mai mică de 12 luni.

Cota de impozitare se modifică începând cu trimestrul în care au loc schimbările referitoare la salariați, având în vedere numărul acestora declarat pentru ultima lună din trimestru.

Cotele de 1% sau 3% se aplică asupra tuturor veniturilor realizate, din orice sursă, din care se scad acele sume expres prevăzute la art. 53 alin. (1) din Codul fiscal.

Pentru societățile nou-înființate, cota de 1% se aplică dacă:

- angajează cel puțin un salariat;
- sunt constituite pe o durată mai mare de 48 de luni;
- acționarii/asociații lor nu au deținut titluri de participare la alte persoane juridice.

Această cotă se aplică pentru primele 24 de luni de la data înregistrării societății, potrivit legii.

Prin salariat se înțelege persoana angajată cu contract individual de muncă cu normă întreagă, potrivit Codului muncii aprobat prin Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările ulterioare.

Condiția se consideră îndeplinită și în cazul microîntreprinderilor care:

- au persoane angajate cu contract individual de muncă cu timp parțial dacă fracțiunile de normă prevăzute în acestea, însumate, reprezintă echivalentul unei norme întregi (de ex. 4 salariați cu 2 ore/zi);
- au încheiate contracte de administrare sau mandat, potrivit legii, în cazul în care remunerația acestora este cel puțin la nivelul salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată.

Cota de impozitare de 1% se aplică până la sfârșitul trimestrului în care se încheie perioada de 24 de luni și numai dacă, în cadrul unei perioade de 48 de luni de la data înregistrării, microîntreprinderea nu se află în una din următoarele situații:

- lichidarea voluntară prin hotărârea adunării generale, potrivit legii;
- dizolvarea fără lichidare, potrivit legii;
- inactivitate temporară, potrivit legii;
- declararea pe propria răspundere a nedesfășurării de activități la sediul social/sediile secundare, potrivit legii;
- majorarea capitalului social prin aporturi efectuate, potrivit legii, de noi acționari/asociați;
- acționarii/asociații săi vând/cesionează/schimbă titlurile de participare deținute.

modificări
în cursul
anului a
numărului
de salariați

cotă
impozitare
1%

aplicare
cotă 1%

În cazul în care microîntreprinderea nou-înființată nu mai are niciun salariat în primele 24 de luni, aceasta va aplica cota de impunere de 3% începând cu trimestrul în care s-a efectuat modificarea.

Pentru microîntreprinderea care are angajată o singură persoană, a cărei raport de muncă încetează, condiția prevăzută la alin. (2) al art. 51 se consideră îndeplinită dacă în cursul trimestrului respectiv este angajat un nou salariat.

Începând din trim. II 2018, când au intrat în vigoare prevederile O.U.G. nr. 25/2018, în cazul în care, în perioada în care persoana juridică aplică prevederile titlului II privind impozitul pe profit, numărul de salariați variază în cursul anului în sensul scăderii sub 2, **condiția trebuie reîndeplinită în termen de 60 de zile**.

Acest termen se poate prelungi și în anul fiscal următor.

Cazuri în care microîntreprinderile devin plătitoare de impozit pe profit în timpul anului

Exemple:

1. În cursul unui an fiscal, o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 1.000.000 euro.

O societate care realizează venituri majoritare din cultura cerealelor este plătitoare de impozit pe venit dacă la data de 31 decembrie a exercițiului anterior a îndeplinit cumulativ condițiile de a fi microîntreprindere. În luna mai, ca urmare a facturării producției realizate, depășește echivalentul în lei al plafonului de 1.000.000 euro.

Ca urmare, devine plătitoare de impozit pe profit începând cu trimestrul II al anului în curs. Se pune întrebarea cum declară și cum face plata impozitului pe profit, în concordanță cu prevederile Codului fiscal.

Conform prevederilor art. 52 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care microîntreprinderea depășește suma veniturilor impozabile de 1.000.000 euro (calculată la cursul de schimb de la închiderea exercițiului financiar precedent) devine plătitoare de impozit pe profit din trimestrul în care nu a mai îndeplinit condițiile.

Societatea devine plătitoare de impozit pe profit și aplică prevederile art. 41 alin. (5) din Codul fiscal, în sensul că în timpul anului nu are obligația completării și declarării impozitului pe profit prin declarația 100 cod 14.13.01.99/bs, aprobată prin Ordinul nr. 587/2016, aprobat cu modificări prin Ordinul nr. 4.160/2017. De asemenea, nu are nici obligația efectuării plăților trimestriale.

Societățile care realizează venituri majoritare din cultura cerealelor și a plantelor tehnice și a cartofului, pomicultură și viticultură au obligația, potrivit dispozițiilor art. 41 din Legea nr. 227/2015, de a declara și a plăti impozitul pe profit **anual**, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

Încadrarea în activitățile cu profil agricol, prevăzute la art. 41 din Legea nr. 227/2015, se face potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 656/1997 privind aprobarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, cu modificările ulterioare.

Prin excepție, dacă în timpul anului veniturile realizate din aceste domenii nu mai îndeplinesc caracterul de **majoritar**, din anul următor, calculul și plata impozitului pe profit se fac trimestrial.

2. În cursul exercițiului, o microîntreprindere încheie un contract de asociere în participațiune cu o societate cu răspundere limitată. Microîntreprinderea se obligă, potrivit dispozițiilor Ordinului nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, să conducă evidența contabilă a asocierii. Microîntreprinderea participă cu bani în cotă de 35%, iar SRL-ul cu o clădire care reprezintă 65% din asociere. Cum sunt tratate veniturile realizate din asociere din punctul de vedere al impozitului pe venitul microîntreprinderilor?

Se au în vedere următoarele reglementări legale:

– Prevederile Codului civil, art. 1.949 și următoarele, potrivit cărora contractul de asociere în participațiune este definit ca fiind „contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participațiune la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde”.

Asocierea în participațiune nu are personalitate juridică și se probează numai prin înscris. Obiectul asocierii în participațiune poate consta dintr-o anumită operațiune sau din totalitatea actelor de comerț efectuate de o persoană.

– Dispozițiile Ordinului nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare (pct 6, pct. 424 și următoarele) conform cărora: evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărei societăți parte la contract; societatea comercială care conduce evidența asocierii în participație întocmește balanța de verificare, distinct de cea a activității proprii; evidența decontărilor din aceste operațiuni, respectiv a decontării veniturilor și cheltuielilor realizate, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se face cu ajutorul ct. 458 „Decontări din operații în participație”, distinct pe cele două analitice.

– Dispozițiile Ordinului nr. 1.802/2014 privind documentele financiar-bancare, potrivit cărora documentul de transmitere a veniturilor, cheltuielilor și a eventualelor sume între coparticipanți este Decontul pentru operațiuni în participație, cod 14-4-14;

– Prevederile Legii nr. 227/2015, art. 34, care reglementează că într-o asocierie dintre două persoane juridice române veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitatea asocierii se atribuie fiecărui asociat conform prevederilor contractului de asociere. Beneficiile și pierderile rezultate din realizarea obiectului asocierii se distribuie între părți proporțional cu cotele stabilite de aceștia prin contractul de asociere în participațiune, corespunzătoare contribuției aduse. Venitul net se consideră distribuit și dacă acesta rămâne în asocierie sau este pus la dispoziția asociaților.

În aplicarea acestor dispoziții legale, microîntreprinderea ține evidența contabilă separată a activității proprii de cea derulată prin contractul de asociere și transmite prin decont veniturile și cheltuielile rezultate. Preia în evidența proprie 35% din veniturile și cheltuielile asocierii, iar în baza de impozitare va adăuga la veniturile realizate din activitatea proprie această cotă de 35%, preluată din asocierie.

3. O societate plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor este absorbită în urma unei operațiuni de fuziune.

Se pune întrebarea: prin ce modalitate declară la organul fiscal încetarea activității și ce alte documente sunt necesare?

Actul normativ care reglementează operațiunile de fuziune prin absorbție a unei societăți este Ordinul nr. 897/2015 privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale.

Din punct de vedere juridic, la data la care fuziunea produce efecte, societatea absorbită se dizolvă și își pierde personalitatea juridică. Tot la această dată, societatea absorbită înregistrează în contabilitatea proprie operațiunile de transmitere a întregului patrimoniu către societatea absorbantă, iar societatea absorbantă înregistrează operațiunea de preluare a patrimoniului societății absorbite.

Activele societății absorbite se înregistrează în debitul ct. 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și pasivele prin creditul contului 456. Rezultă un bilanț cu sume 0, iar societatea absorbantă preia activele în debitul ct. 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și pasivele în debitul aceluiași cont.

La finele exercițiului, societatea absorbantă depune situații financiare anuale care vor cuprinde și patrimoniul societății absorbite.

Din punct de vedere fiscal, potrivit dispozițiilor art. 50 alin. (1) și ale pct. 3 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările ulterioare, anul fiscal al unei microîntreprinderi se încheie, în cazul dizolvării urmate de lichidare, la data depunerii situațiilor financiare la administrația financiară.

În ceea ce privește plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor rezultat din închiderea conturilor, aceasta se va efectua fără să se depună declarația 100 deoarece pentru microîntreprinderi formularul se depune până la data de 25 a lunii următoare trimestrului.

După eliberarea certificatului de radiere de la registrul comerțului, se depune la administrația financiară declarația 010 în care se va completa pe penultima pagină, data radierii firmei) împreună cu Codul de identificare fiscală, în original.

Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 1.000.000 euro, aceasta devine plătitoare de impozit pe profit. Determinarea și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care au fost depășite limitele veniturilor respective, luându-se în calcul veniturile și cheltuielile realizate de la începutul acestui trimestru.

Anul fiscal

Anul fiscal al unei microîntreprinderi este anul calendaristic.

Pentru microîntreprinderile care se înființează în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă începe:

- de la data înregistrării acesteia la registrul comerțului, dacă are această obligație;
- de la data înregistrării acesteia în registrul ținut de instanțele judecătorești competente, dacă are această obligație;
- de la data încheierii sau, după caz, a punerii în aplicare a contractelor de asocierie, în cazul asocierilor care nu dau naștere unei noi persoane juridice.

perioada
impozabilă

În cazul microîntreprinderilor care se reorganizează prin divizare sau fuziune având ca efect juridic încetarea existenței persoanei juridice prin dizolvare fără lichidare, perioada impozabilă se încheie:

- la data înregistrării în registrul comerțului/registrul ținut de instanțele judecătorești competente a noii societăți sau a ultimei dintre ele, în cazul constituirii uneia sau a mai multor societăți noi;
- la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale care a aprobat operațiunea sau de la altă dată stabilită prin acordul părților, în cazul în care se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, potrivit legii;
- la data stabilită potrivit legii, în alte cazuri decât cele menționate anterior.

În cazul dizolvării urmate de lichidare a microîntreprinderilor, perioada impozabilă se încheie la data depunerii situațiilor financiare la registrul unde a fost înregistrată, potrivit legii, înființarea persoanei juridice respective.

Prevederi aplicabile și în 2019

Se mențin și pentru anul 2019 următoarele dispoziții:

- în cazul în care o microîntreprindere achiziționează casă de marcat, valoarea de achiziție a acesteia se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care a fost pusă în funcțiune;
- calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Până la această dată, microîntreprinderile au obligația de a depune formularul 100 „Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, în care trebuie să selecteze rândul „impozit pe veniturile microîntreprinderilor”;
- în cazul unei asocieri fără personalitate juridică între o microîntreprindere și o persoană fizică, rezidentă sau nerezidentă, microîntreprinderii îi revine obligația calculării, reținerii, declarării și plății impozitului la bugetul de stat, impozit calculat prin aplicarea cotei de 3% sau 1%, după caz, la veniturile ce revin acesteia din asocierie. Impozitul reținut se achită până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care a fost calculat;

calcul și
plată impozit

calcul și
plată impozit

- se menține obligația evidențierii amortizării fiscale pentru mijloacele fixe achiziționate și utilizate de societate, precum și cea referitoare la declararea, reținerea și plata impozitului pe dividendele plătite către o persoană juridică română. Microîntreprinderea trebuie să aplice prevederile art. 43 al titlului II.

În situația în care asociatul care primește dividendele, persoană juridică română, deține la data plății minimum 10% din titlurile de participare pentru o perioadă de un an, microîntreprinderea nu calculează și nu reține impozit pe dividende.

evidențiere
amortizare

Pentru obligația privind evidențierea amortizării fiscale, problema se pune în cazul microîntreprinderilor care au achiziționat autovehicule de transport persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, pentru care, potrivit prevederilor art. 28 alin. (14), cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună și care au trecut la impozitul pe profit.

Ultima modificare cu implicație fiscală în ceea ce privește recunoașterea cheltuielilor deductibile cu amortizarea a fost aprobată prin O.G. nr. 8/2013, în vigoare de la 1 februarie 2013, așa cum a fost aprobată cu modificări de la 1 iulie 2013 prin Legea nr. 168/2013.

Ca urmare a acestor modificări, o societate se poate afla în două situații:

- a) mijloacele fixe (autovehiculele) sunt achiziționate înainte de 1.02.2013
- b) mijloacele fixe (autovehiculele) sunt achiziționate după data de 1.02.2013.

Calculul amortizării mijloacelor de transport achiziționate de o microîntreprindere anterior datei de 1.02.2013

amortizarea
mijloacelor
de transport
achiziționate

Conform prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 33, pentru mijloacele fixe amortizabile valoarea fiscală o reprezintă costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului.

În cazul mijloacelor de transport persoane achiziționate anterior datei de 1 februarie 2013, microîntreprinderea trebuie să stabilească o valoare fiscală calculată ca minimum dintre valoarea rămasă neamortizată la data de 01.02.2013 (calculată în baza valorii fiscale stabilite conform prevederilor art. 7 pct. 33) și produsul dintre 1.500 lei și durata normală de funcționare rămasă conform prevederilor H.G. nr. 2.139/2004.

Chiar dacă microîntreprinderea nu calculează amortizarea fiscală, aceasta trebuie să țină evidența ei, extracontabil.

Exemplu:

Se achiziționează un autoturism în luna decembrie 2011, în valoare de 120.000 lei.

Durata normală de funcționare conform Catalogului aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004 este cuprinsă între 4 și 6 ani.

Se optează pentru o amortizare fiscală liniară pe durata de 5 ani.

Amortizarea fiscală la data de 1.02.2013 este egală cu amortizarea fiscală pentru anul 2012 și luna ianuarie 2013 = 26.000 lei (120.000 : 60 luni x 13) conform prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 33, la care se adaugă amortizarea fiscală pentru următoarele 47 luni (1.500 x 47) și se scade amortizarea înregistrată în primele 11 luni.

Valoarea fiscală totală a mijlocului fix nu mai este 120.000 lei, ci 96.500 lei, reprezentând o combinație între valoarea fiscală calculată conform prevederilor în vigoare anterior datei de 01.02.2013 și cea calculată conform O.G. nr. 8/2013.

$$(120.000 : 60 \times 13) + (1.500 \times 47) = 26.000 + 70.500 = 96.500 \text{ lei}$$

Microîntreprinderea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea contabilă până la sfârșitul anului 2013 și din anul 2014 trece la regimul de impozitare cu 16% a profitului impozabil.

Dacă în primii doi ani a amortizat 48.000 lei din valoarea autoturismului (2.000 x 24), începând cu anul 2014, valoarea fiscală a acestuia este 48.500 lei (96.500 – 48.000).

Nerespectarea procedurii de întocmire a procesului-verbai și anexarea planului de remediere, așa cum este reglementat la art. 4 alin. (1) și alin. (2) din Legea prevenirii nr. 270/2017, atrage nulitatea procesului-verbal de constatare a contravenției.

Studiu de caz:

Societatea Lenacom, persoană impozabilă stabilită pe teritoriul României, înregistrată în scopuri de TVA în regim normal, efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri în luna august 2018.

Bunurile sunt expediate de către furnizorul din Germania pe baza unui aviz de însoțire „Begleitschreiben” și a documentului de transport auto CMR, fără a fi însoțite de o factură. Cumpărătorul efectuează recepția bunurilor în luna august 2018 în baza prețurilor unitare de vânzare a bunurilor comunicate de către furnizor la momentul ofertării bunurilor, dar omite să aducă la îndeplinire obligația de emiteră a autofacturii până pe data de 15 septembrie 2018 în vederea raportării pentru luna septembrie 2018 a achiziției intracomunitare efectuate, atât prin decontul de TVA cod 300, cât și prin declarația recapitulativă cod 390 VIES, cu simbolul A.

Totuși, cumpărătorul nu omite să aplice regimul de taxare inversă prin formula contabilă 4426 TVA deductibilă = 4427 TVA colectată, prin utilizarea cotei standard TVA de 19% asupra unei baze de impozitare determinate în lei prin utilizarea cursului valutar în vigoare la data recepției bunurilor. Valoarea operațiunii este raportată doar prin decontul de TVA cod 300, la rândurile 5 și 18, cu report la rândurile 5.1 și 18.1.

Factura emisă de către furnizor este primită de către societatea Lenacom în data de 30 octombrie 2018, dar cumpărătorul constată faptul că factura este emisă în data de 28 august 2018, caz în care exigibilitatea TVA intervine în luna august 2018, la data la care factura este emisă. În acest caz, societatea cunoaște faptul că are obligația să rectifice declarația recapitulativă aferentă lunii august 2016, în sensul includerii valorii achiziției intracomunitare de bunuri facturate de către furnizor, dar la data primirii facturii nu poate transmite declarația respectivă din cauza faptului că se află în cadrul inspecției fiscale pentru soluționarea cererii de rambursare a TVA aferente lunii august 2018.

Practic, programul informatic al A.N.A.F. cu privire la primirea declarațiilor rectificative transmise electronic se blochează automat dacă, anterior transmiterii, s-a emis, electronic, un ordin de serviciu pentru efectuarea inspecției fiscale la persoana impozabilă în cauză.

În fapt, datorită exporturilor efectuate în luna august 2018, societatea Lenacom a înregistrat o sumă negativă de TVA, motiv pentru care a solicitat rambursarea acesteia prin bifarea casetei aferente din decontul de TVA cod 300. Cererea de rambursare se soluționează de către organul de inspecție fiscală în a treia decadă a lunii octombrie 2018, de către organul de inspecție fiscală, cu control anticipat pentru perioada ianuarie – august 2018, conform mențiunii înscrise în Registrul unic de control, aflat la sediul social al persoanei impozabile.

Procedura urmată de către organul de inspecție fiscală:

Pe parcursul efectuării inspecției fiscale pentru soluționarea cererii de rambursare a TVA aferente lunii august 2018, echipa de inspecție fiscală constată neconcordanța dintre valoarea livrării intracomunitare de bunuri efectuată de către furnizorul din Germania, raportată pentru luna august 2018 și achiziția intracomunitară de bunuri

**emitere
autofactură**

**rambursarea
TVA**

efectuată de către societatea Lenacom, dar neraportată în declarația recapitulativă cod 390 VIES cu simbolul A, nici în luna august 2018, dar nici în luna septembrie 2018 de către cumpărătorul din România.

Organul de inspecție fiscală constată deficiența din documentul „Raportul neconcordanțelor cu informațiile preluate din raportul VIES” prin consultarea următoarelor două secțiuni:

Raport neconcordanțe

✓ *secțiunea 1: Informațiile primite prin sistemul VIES referitoare la livrările intracomunitare/prestările intracomunitare declarate de către toți contribuabilii din toate statele membre către operatorul verificat:*

- sume globale pe fiecare stat membru;
- sume detaliate pe fiecare partener identificat printr-un cod TVA;

✓ *secțiunea 2: Lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de către contribuabil prin declarația recapitulativă.*

De asemenea, echipa de inspecție fiscală constată că societatea nu a îndeplinit nici obligația de emiteră a autofacturii reglementate prin art. 320 alin. (1) din Codul fiscal.

Ca urmare a verificării efectuate, organul de inspecție fiscală constată contravenția reglementată în Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală prin art. 337 „*Contravenții în cazul declarațiilor recapitulative*” alin. (1) lit. b): *Constituie contravenții următoarele fapte: (...) b) depunerea de declarații recapitulative incorecte ori incomplete, dar nu aplică sancțiunea amenzii, reglementată prin art. 337 alin. (2) lit. b) „Contravențiile prevăzute la alin. (1) se sancționează astfel: (...) b) cu amendă de la 500 lei la 1.500 lei în cazul săvârșirii faptei prevăzute la lit. b)”,* deoarece din evidența organului fiscal competent rezultă că persoana impozabilă se află la prima abatere de la prevederile legale.

măsuri de remediere

În acest caz, echipa de inspecție fiscală aplică sancțiunea avertismentului și stabilește măsuri de remediere deoarece contravenția cu privire la depunerea unei declarații recapitulative incorecte ori incomplete este reglementată la pct. 43 Anexa nr. 1 din H.G. nr. 33/2018 din 25 ianuarie 2018 privind stabilirea contravențiilor care intră sub incidența Legii prevenirii nr. 270/2017, precum și a modelului planului de remediere. Aceste măsuri nu se stabilesc pentru nerespectarea obligației de emiteră a autofacturii, deoarece nu este reglementată drept contravenție, nici prin Codul fiscal, dar nici prin Codul de procedură fiscală.

Pentru aplicarea sancțiunii avertismentului, echipa de inspecție fiscală încheie un proces-verbal de contravenție la care anexează un plan de remediere, cu următoarele informații:

- numărul curent;
- fapta săvârșită
- măsuri de remediere;
- termen de remediere.



Nu intră sub incidența Legii prevenirii contravențiilor reglementate prin art. 42 din Legea nr. 82 din 24 decembrie 1991, republicată, Legea contabilității!

Decizia CJUE în Cauza C-164/16 din 4 octombrie 2017
– leasingul financiar: prestare de servicii sau livrare de bun –

Referitor la leasingul financiar, în antiteză cu leasingul operațional, în Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 227/2015, prin art. 29 „Contracte de leasing” se reglementează, în mod expres faptul că:

- ⇒ utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, spre deosebire de leasingul operațional în care proprietar al bunului este locatorul [art. 29 alin. (1)];
- ⇒ amortizarea bunului conform prevederilor art. 28 „Amortizarea fiscală” din Codul fiscal se face de către utilizator, spre deosebire de leasingul operațional în care amortizarea se efectuează de către locator [art. 29 alin. (2)];
- ⇒ utilizatorul deduce dobânda, spre deosebire de leasingul operațional în care locatorul deduce chiria (rata de leasing) [art. 29 alin. (3)].

leasing
financiar

Indirect, prin acest text de lege, se face distincția între celor două noțiuni:

- utilizator, în cazul contractului de leasing financiar;
- locator, în cazul contractului de leasing operațional.

Conform prevederilor pct. 32 din Normele de aplicare a art. 29 din Codul fiscal, încadrarea unei operațiuni în leasing financiar sau operațional se efectuează atât în baza criteriilor de la art. 7 pct. 7 și 8 din Codul fiscal, cât și în baza clauzelor contractului de leasing.

Conform prevederilor pct. 7 de la lit. a) la lit. e), este un contract de leasing financiar contractul care îndeplinește **cel puțin una** dintre următoarele condiții:

- ✓ riscurile și beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;
- ✓ contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;
- ✓ utilizatorul are opțiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, iar valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferența dintre durata normală de funcționare maximă și durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcționare maximă, exprimată în procente;
- ✓ perioada de leasing depășește 80% din durata normală de funcționare maximă a bunului care face obiectul leasingului. Perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit;
- ✓ valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului.

condiții
contract
leasing
financiar

Conform prevederilor pct. 8, contractul de leasing operațional este contractul încheiat între locator și locatar, care transferă locatorului riscurile și beneficiile dreptului de proprietate, mai puțin riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduală, și care nu îndeplinește niciuna dintre condițiile prevăzute la pct. 7 lit. b)-e).

Riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduală există atunci când opțiunea de cumpărare nu este exercitată la începutul contractului sau când contractul de leasing prevede expres restituirea bunului la momentul expirării contractului.

leasing
operațional

Conform prevederilor art. 271 „Prestarea de servicii” alin. (3) lit. a), transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este tratată drept o prestare de servicii.

prestare de
servicii/
livrare de
bunuri

În acest caz, taxa pe valoarea adăugată se datorează la data faptului generator, respectiv la fiecare termen de plată al ratei de leasing prevăzută în graficul anexă la contractul încheiat. Aceeași reglementare se regăsește și la pct. 8 alin. (4) din Normele de aplicare a art. 271 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal: „*Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform art. 271 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal.*”

Conform prevederilor din norme, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri numai din momentul în care utilizatorul solicită locatorului (finanțatorului) transferul dreptului de proprietate asupra bunului utilizat, la sfârșitul perioadei de leasing.

Utilizatorul poate solicita locatorului (finanțatorului) transferul dreptului de proprietate asupra bunului utilizat chiar înainte de data stabilită inițial pentru închiderea contractului. În acest caz, valoarea de transfer a bunurilor este formată din:

- suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență;
- cheltuielile accesorii ratelor care se adaugă la rata de leasing;
- valoarea reziduală, dacă s-a convenit prin contract.

• **Totuși, dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator are loc înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, operațiunea economică se reconsideră, din prestare de servicii (operațiune de leasing) în livrare de bunuri din momentul în care bunul respectiv a fost pus la dispoziția locatorului/utilizatorului.**

În acest caz, pentru locator/finanțator intervine obligația de a colecta TVA, retroactiv, de la data predării bunului către utilizator, fără a mai interveni obligația colectării TVA la fiecare rată de leasing facturată în intervalul de 12 luni.

Deci, prin legislația fiscală din România privind taxa pe valoarea adăugată, contractele de leasing financiar sunt tratate drept prestări de servicii, fiind tratate drept livrări de bunuri numai dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului, de la finanțator la utilizator, are loc înainte de 12 luni consecutive de la data începerii derulării contractului.

În cazul unei inspecții fiscale privind TVA, organul de control stabilește diferențe suplimentare de plată pentru care se calculează accesorii pentru intervalul cuprins între data livrării și data fiecărei rate de leasing pentru care s-a colectat TVA de către persoana impozabilă stabilită în România, înregistrată în scopuri de TVA în România.

În baza unei trimiteri preliminare a Curții de Apel Anglia și Țara Galilor cu privire la taxa pe valoarea adăugată reglementată prin Directiva CEE nr. 112/2006 – Articolul 14 alineatul (2) litera (b) – Livrare de bunuri – Autovehicule – Contract de leasing financiar cu opțiune de cumpărare, Curtea s-a pronunțat în cauza **C-164/16**, din 4 octombrie 2017.

Cererea de decizie preliminară are ca obiect interpretarea articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva CEE nr. 112/2006. Prin alin. (2) litera (b) a art. 14 „Livrarea de bunuri” din titlul IV „Operațiuni taxabile” din Directiva CEE nr. 112 din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se reglementează că:

(1) *Livrare de bunuri înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.*

(2) *Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri: (...)*

(b) *predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plata în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;*

interpretare
„livrare de
bunuri”

Prin Cauza C-164/16 se soluționează litigiul dintre Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (administrația fiscală și vamală din Regatul Unit) și Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, în legătură cu încadrarea operațiunii de predare, spre utilizare, a unor vehicule în baza unui contract-tip în cadrul operațiunilor taxabile TVA.

Litigiul principal are la bază constatările efectuate de către administrația fiscală din Regatul Unit din care rezultă, pe scurt, următoarele:

⇒ Mercedes-Benz Financial Services UK, filială a Daimler AG, al cărei sediu se află în Regatul Unit, propune trei contracte-tip pentru a finanța utilizarea vehiculelor:

1. un contract de locațiune standard denumit „Leasing”;
2. un contract de leasing denumit „Hire Purchase”;
3. un contract de locațiune cu opțiune de cumpărare denumit „Agility”, care combină anumite caracteristici ale primelor două. Prin acest contract se permite clientului să amâne alegerea între locațiune și cumpărare până la o dată ulterioară predării vehiculului.

⇒ Prin fiecare contract-tip se stabilește menținerea proprietății vehiculului de către Mercedes-Benz Financial Services UK pe toată durata contractului și plata unor rate lunare de către locatar.

⇒ Diferența dintre fiecare tip de contract constă în posibilitatea și modalitatea de achiziționare a vehiculului, de exemplu:

– contractul-tip „Leasing” exclude orice transfer de proprietate și stabilește un kilometraj maxim dincolo de care clientul trebuie să plătească o penalitate.

– contractele-tip „Hire Purchase” și „Agility” prevăd posibilitatea transferului de proprietate, dar în condiții diferite, de exemplu:

✓ **„Hire Purchase”**: suma plăților efectuate în fiecare lună reprezintă în principiu prețul total de vânzare a vehiculului, inclusiv costul finanțării. Numai o sumă mică („tariful pentru opțiune”) trebuie adăugată pentru a deveni proprietar la finalul contractului. Această plată finală este prevăzută în contract și nu depinde de exercitarea opțiunii. Tariful pentru opțiune este prelevat din contul clientului în același timp cu ultima rată, transferul proprietății fiind atunci complet. Legislația privind protecția consumatorilor din Regatul Unit limitează însă quantumul pe care un vânzător îl poate solicita unui cumpărător în temeiul unui contract de locațiune cu opțiune de cumpărare, astfel încât în practică este posibil ca acel client să se sustragă de la plata finală prin rezilierea contractului înainte de expirarea acestuia.

✓ **„Agility”** prevede că ratele lunare sunt în principiu mai mici decât în contractul-tip „Hire Purchase”, astfel încât totalul lor reprezintă numai aproximativ 60% din prețul de vânzare a vehiculului, inclusiv costul finanțării. Dacă utilizatorul dorește să exercite opțiunea de cumpărare a vehiculului, acesta trebuie să plătească astfel aproximativ 40% din prețul de vânzare. Acest quantum „liberatoriu” ar reprezenta o estimare a valorii reziduale medii a vehiculului la finalul contractului. Clientul este întrebat, cu trei luni înainte de expirarea contractului, dacă dorește să exercite opțiunea. Potrivit constatărilor instanței de trimitere, aproape jumătate dintre locatari ar răspunde afirmativ.

contracte de
finanțare

modalitatea de
achiziționare a
vehiculului

Din punctul de vedere al TVA, nu se contestă că:

- intră în categoria „prestărilor de servicii”: contractul-tip **„Leasing”**, caz în care fiecare rată lunară face obiectul unei taxări conform prevederilor articolului 64 din Directiva TVA, baza de impunere fiind quantumul ratei lunare. Conform

prestare de servicii/
livrare de bunuri

prevederilor art. 64 alin. (1) din Directiva CEE nr. 112/2006, atunci când se determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumită perioadă de timp sau vânzarea de bunuri cu plată în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective;

- intră în categoria livrării de bunuri contractul tip „**HirePurchase**”, caz în care sunt aplicabile prevederile articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA, motiv pentru care exigibilitatea taxei intervine, în totalitate, la predarea vehiculului. În acest caz, baza de impunere este prețul total al livrării.

Astfel, pentru fiecare din cele două tipuri de contracte trebuie respectate prevederile articolului 63 din Directiva CEE nr. 112/2006, conform cărora faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau când sunt prestate serviciile.

- Administrația fiscală consideră contractul tip „**Agility**” o „livrare de bunuri”, similar contractului-tip „**Hire Purchase**”, în sensul articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA. În consecință, administrația fiscală a solicitat Mercedes-Benz Financial Services UK plata integrală a TVA la momentul predărilor de vehicule către utilizatori, fără a considera operațiunea respectivă drept o prestare de servicii. În contradictoriu cu administrația fiscală, Mercedes-Benz Financial Services UK stabilește că varianta „**Agility**” nu prevede, obligatoriu, un transfer de proprietate, motiv pentru care trebuie considerat o „prestare de servicii” pentru care TVA era exigibilă doar pentru fiecare rată lunară.

condiții normale

Curtea de Apel Anglia și Țara Galilor a formulat către CEE următoarele întrebări preliminare:

- 1) care este sensul sintagmei «*contract [...] care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate*» din cuprinsul articolului 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva [TVA]?
- 2) expresia «*în condiții normale*» impune unei autorități fiscale să se limiteze la identificarea existenței unei opțiuni de cumpărare care poate fi exercitată cel târziu la plata ultimei rate? sau
- 3) expresia «*în condiții normale*» impune autorității naționale să meargă mai departe și să stabilească scopul economic al contractului? Dacă se răspunde afirmativ:
 - interpretarea articolului 14 alineatul (2) din Directiva nr. 112/2006 presupune o analiză a probabilității de exercitare a unei asemenea opțiuni de către client?
 - valoarea prețului datorat la exercitarea opțiunii de cumpărare este relevantă pentru stabilirea scopului economic al contractului?

exercitarea opțiunii de cumpărare

Ca urmare a analizei efectuate, Curtea a stabilit că sintagma „**contract de închiriere** a bunurilor care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate”, utilizată la articolul 14 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA, trebuie interpretată în sensul că se aplică unui **contract-tip de locațiune cu opțiune de cumpărare** atunci când, din condițiile financiare ale contractului, se poate deduce că exercitarea opțiunii se dovedește a fi singura alegere rațională din punct de vedere economic pe care locatarul o va putea face la momentul potrivit în situația în care contractul este executat până la expirarea sa. Verificarea executării contractului până la expirarea sa este de competența instanței naționale.

- La această dată, prevederile din Cauza C-164/16 (Leasing financiar: prestare de servicii sau livrare de bun) nu au fost transpuse în legislația fiscală din România privind TVA.

În categoria „alt membru de familie aflat în întreținere” se cuprind rudele salariatului și ale soțului/soției acestuia până la gradul al doilea inclusiv:

- părinții salariatului sau ai soției sau soțului acestuia;
- bunicii salariatului sau ai soției sau soțului acestuia;
- nepoții salariatului pe linie dreaptă descendentă, nemaifiind cuprinși nepoții de frate/soră ai salariatului;
- frații sau surorile salariatului sau ai soției sau soțului acestuia.

alți membri
de familie

• **Exemplu:**

• Dacă mama unui salariat are o pensie pentru limită de vârstă care este mai mare decât plafonul de 510 lei, aceasta nu va putea fi considerată persoană în întreținerea salariatului. Dacă venitul ar fi inferior plafonului de 510 lei/lună, această persoană ar putea fi persoană aflată în întreținere, iar salariatul ar putea beneficia de deducere pentru o persoană aflată în întreținere. Aceeași situație este aplicabilă și în cazul mamei soției salariatului.

Nu sunt considerate persoane în întreținerea unui salariat:

- persoanele fizice majore care respectă legătura de rudenie/afiliație, dar care nu se încadrează în plafonul de venit lunar realizat de 510 lei lunar sau care se află în întreținerea altcuiva;
- persoanele majore condamnate, care execută pedepse privative de libertate;
- părinții ai căror copii sunt dați în plasament sau încredințați unei familii ori persoane;
- părinții copiilor încredințați unui organism privat autorizat sau unui serviciu public autorizat, în cazul în care părinții respectivi sunt puși sub interdicție sau sunt decăzuți din drepturile părintești;
- copilul minor cu vârsta cuprinsă între 16 și 18 ani, încadrat în muncă în condițiile Codului muncii;
- persoanele fizice care dețin terenuri agricole și silvice în suprafață de peste 10.000 mp în zonele colinare și de șes și de peste 20.000 mp în zonele montane;
- persoanele trimise în misiune permanentă în străinătate, la misiunile diplomatice, la oficiile consulare și la alte reprezentanțe ale României în străinătate de către Ministerul Afacerilor Externe, precum și de către celelalte ministere, organe și instituții de specialitate ale administrației publice centrale, nu beneficiază de deducere personală pe perioada cât sunt în misiune permanentă în străinătate.

persoane
care nu
sunt în
întreținere

Încadrarea în plafonul de 510 lei

Verificarea încadrării veniturilor în plafonul de 510 lei lunar se realizează prin compararea acestui plafon cu veniturile brute impozabile și neimpozabile realizate de persoana fizică aflată în întreținere.

Nu sunt luate în calcul la verificarea încadrării în plafonul de 510 lei următoarele:

- bursele primite de persoanele care urmează orice formă de școlarizare sau perfecționare în cadru instituționalizat (entitate care are ca obiect de activitate educația școlară, universitară, pregătirea și/sau perfecționarea profesională, recunoscută de autorități ale statului român);
- premiile obținute de sportivii medaliați la campionatele mondiale, europene și la jocurile olimpice/paralimpice;
- premiile, primele și indemnizațiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți în legislația în materie, în vederea rea-

calcul
plafon
510 lei

lizării obiectivelor de înaltă performanță: clasarea pe locurile 1-6 la campionatele europene, campionatele mondiale și jocurile olimpice/paralimpice, precum și calificarea și participarea la turneele finale ale campionatelor mondiale și europene, prima grupă valorică, precum și la jocurile olimpice/paralimpice, în cazul jocurilor sportive;

- primele și indemnizațiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți de legislația în materie, în vederea pregătirii și participării la competițiile internaționale oficiale ale loturilor reprezentative ale României;
- primele acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți în legislația în materie, din sumele încasate de cluburi ca urmare a calificării și participării la competiții intercluburi oficiale europene sau mondiale;
- premiile și alte drepturi sub formă de cazare, masă, transport și altele asemenea, obținute de elevi și studenți în cadrul competițiilor interne și internaționale, inclusiv elevi și studenți nerezidenți în cadrul competițiilor desfășurate în România, cum sunt premii obținute la concursuri pe obiecte sau discipline de învățământ, pe meserii, cultural-științifice, festivaluri, simpozioane, concursuri tehnico-științifice, premii obținute la campionate și concursuri sportive școlare, naționale și internaționale; contravaloarea avantajelor sub formă de masă, cazare și transport; alte drepturi primite de participanți cu ocazia acestor manifestări;
- pensiile de urmaș convenite conform legii;
- prestațiile sociale acordate potrivit art. 58 din Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea drepturilor persoanelor cu handicap.

calcul
plafon
510 lei

În cursul anului fiscal, în cazul în care salariatul obține venituri la funcția de bază, pentru a stabili dreptul acestuia la deducere pentru persoane aflate în întreținere, se compară venitul lunar realizat de persoana aflată în întreținere cu suma de 510 lei lunar, astfel:

- a) în cazul în care persoana aflată în întreținere realizează venituri lunare de natura pensiilor, indemnizațiilor, alocațiilor și altele asemenea, venitul lunar realizat de persoana întreținută rezultă din însumarea tuturor drepturilor de această natură realizate într-o lună;

pensii,
indemnizații,
alocații

● **Exemplu:**

● Doamna Maria Ionescu este bunică salariatului Mircea Teodorescu. Doamna Maria Ionescu este pensionară având o pensie de 1.000 lei lunar, dar realizează venituri lunare din închirierea unui apartament de 180 lei.

● Pentru a stabili dacă domnul Mircea Teodorescu are dreptul la deducere personală pentru o persoană (pentru bunică sa) se cumulează cele două venituri lunare ale bunicii și se compară cu plafonul. $1.000 \text{ lei} + 180 \text{ lei} = 1.180 \text{ lei}$, sumă care depășește plafonul de 510 lei lunar, prin urmare domnul Mircea Teodorescu nu are dreptul la deducere pentru o persoană în întreținere.

- b) în cazul în care venitul este realizat sub formă de câștiguri la jocuri de noroc, premii la diverse competiții, dividende, dobânzi și altele asemenea, venitul lunar realizat de persoana fizică aflată în întreținere se determină prin împărțirea venitului realizat la numărul de luni rămase până la sfârșitul anului, exclusiv luna de realizare a venitului;

pensii,
dividende,
dobânzi

● **Exemplu:**

● Domnul George Oancea este salariat cu un salariu de 2.350 lei și o are în întreținere pe mama sa fără niciun venit. El va beneficia de deducerea personală de 550 lei/lună pentru o persoană în întreținere.

● Dacă în luna februarie, mama câștigă un premiu de 500 lei, reprezentând un premiu la Loto, acest venit

- realizat se va împărți la 10 (numărul de luni rămase până la sfârșitul anului, exclusiv luna februarie:
- martie + aprilie + mai + iunie + iulie + august + septembrie + octombrie + noiembrie + decembrie) $500 : 10 = 50$ lei/lună, 50 lei reprezentând venitul lunar care se va compara cu plafonul lunar de 510 lei.
- Prin urmare, domnul George Oancea va mai avea dreptul în continuare la deducerea personală de 550 lei/lunar pentru o persoană în întreținere.
- Dacă nivelul venitului lunar rezultat s-ar fi situat peste plafon, nu ar mai fi avut dreptul începând cu luna martie, inclusiv.

c) în cazul în care persoana întreținută realizează atât venituri lunare, cât și aleatorii, venitul lunar se determină prin însumarea acestor venituri, se compară venitul lunar cu plafonul lunar de 510 lei.

**venituri
aleatorii**

• **Exemplu:**

• Domnul Florin Marinescu este salariat cu un salariu de 2.700 lei. El beneficiază de deducerea personală de 445 lei/lunar pentru o persoană în întreținere. Domnul Florin Marinescu – salariat își întreține mama al cărei singur venit este un venit realizat din închirieri de 250 lei/lunar. Venitul lunar al mamei fiind mai mic decât plafonul de 510 lei, salariatul va beneficia de deducerea solicitată de 445 lei lunar.

• Dacă în luna februarie mama câștigă un premiu de 5.000 lei, reprezentând un premiu la Loto, acest venit realizat se va împărți la 10 (numărul de luni rămase până la sfârșitul anului, exclusiv luna februarie: martie + aprilie + mai + iunie + iulie + august + septembrie + octombrie + noiembrie + decembrie) $5000 : 10 = 500$ lei/lună, 500 lei reprezentând venitul lunar care împreună cu venitul lunar din închirieri se compară cu plafonul lunar de 510 lei ($500 \text{ lei} + 250 \text{ lei} > 510 \text{ lei}$).

• Prin urmare, domnul Florin Marinescu nu va mai avea dreptul la deducerea personală de 445 lei începând cu luna martie, inclusiv. Începând cu această lună va beneficia de deducere personală de 285 lei lunar.

REGULI DE ACORDARE

➤ **Persoanele pentru care se solicită acordarea deducerii personale sunt efectiv în întreținerea salariatului.**

Deducerea personală nu se acordă decât persoanelor aflate efectiv în întreținerea salariatului. Dacă persoana aflată în întreținerea salariatului este majoră, ea își va manifesta acordul în scris că agreează acordarea deducerii respective salariatului care o întreține (acordul persoanei întreținute ca întreținătorul să o preia în întreținere).

**întreținere
efectivă**

• **Exemplu:**

• În urma unei hotărâri judecătorești de pronunțare a unui divorț nu va putea solicita deducere personală pentru copil aflat în întreținere decât părintele căruia i-a fost încredințat. Celălalt părinte nu va beneficia de deducere pentru copil aflat în întreținere întrucât copilul nu este în întreținerea sa, ci a celuilalt părinte.

Spre deosebire de deducerea personală acordată salariaților care nu au persoane în întreținere, de care salariatul beneficiază din oficiu pentru fiecare lună a anului, deducerea personală pentru cei care au mai multe persoane în întreținere se acordă numai pentru lunile din anul fiscal în care persoanele aflate în întreținerea salariatului au fost efectiv în întreținerea acestuia.

**nefracționare
deducere
lunară**

Deducerea nu se fracționează în cadrul lunii, salariatului acordându-i-se pentru o fracțiune de lună în care a avut în întreținere o persoană coeficientul integral de deducere personală.

Perioada se rotunjește la luni întregi în favoarea salariatului.

Exemplu:

- Tatăl unui copil care este obligat la plata unei alocații de întreținere, ca urmare a pronunțării unui divorț nu va putea solicita acordarea deducerii personale pentru o persoană aflată în întreținere (copilul aflat în întreținere), întrucât copilul nu este în întreținerea sa, ci a mamei acestuia, căreia i-a fost încredințat. Însă de această deducere personală va putea beneficia și noul soț al mamei.

Angajatorul va acorda deduceri personale numai pentru persoanele care se află efectiv în întreținerea salariatului. În acest sens, dacă persoana aflată în întreținerea salariatului este majoră, ea își va manifesta acordul în scris că agreează acordarea deducerii respective salariatului care o întreține.

➤ **Acordare la locul unde au funcția de bază, indiferent de norma de muncă a contractului individual de muncă încheiat**

deducere
numai
la funcția
de bază

Deducerea personală se acordă de angajatori tuturor salariaților numai la locul unde aceștia au funcția de bază, contractul individual de muncă putând fi cu normă întreagă sau cu timp parțial sau pe durată determinată sau nedeterminată.

Codul fiscal nu distinge însă între calitatea persoanei fizice care realizează venituri din salarii la funcția de bază. Delimitarea se face între persoanele fizice care au funcția de bază și acele persoane fizice care realizează venituri din salarii altele decât cele de la funcția de bază. Scopul este determinarea venitului din salarii supus impozitării prin aplicarea unui mecanism de determinare mai favorabil la un singur loc de muncă, fie el singurul sau cel ales, în cazul în care activitatea se desfășoară pentru mai mulți angajatori.

Așadar salariatul care cumulează salariul realizat în baza unui singur raport de angajare cu pensia va putea declara locul unde are încheiat contractul individual de muncă cu normă întreagă sau cu timp parțial drept funcție de bază, aplicându-i-se metodologia de determinare a impozitului pe salarii prevăzută la art. 78 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, prin urmare beneficiind și de deducere personală.

➤ **Deducerea personală se acordă în limita venitului realizat.**

deducere
la venit
net

Deducerea personală nu poate fi mai mare decât venitul net din care se scade, rezultând un venit impozabil egal cu zero. Deducerile personale se acordă lunar în limita venitului net (venit brut din salarii – contribuții obligatorii).

Deducerea personală nu se fracționează și nu se acordă proporțional cu zilele sau orele lucrate, ci se acordă numai de primul angajator, în limita veniturilor realizate în luna respectivă, până la data lichidării. Dacă reangajarea are loc în aceeași lună cu lichidarea, la stabilirea bazei de calcul pentru determinarea impozitului lunar aferent veniturilor realizate în această lună de la angajatorul următor nu se va lua în calcul deducerea personală.

Exemplu:

- 1. Salariatul Iulian Teodorescu are un venit brut de 2.080 lei lunar și nu are persoane în întreținere, având dreptul la o deducere de 465 lei.
- Venit brut din salarii = 2.080 lei (conform H.G. nr. 937/2018)
- Contribuția de asigurări sociale = 520 lei
- (2.080 lei x 25%)
- Contribuția de asigurări sociale de sănătate = 208 lei

- (2.080 lei x 10%)
- Total contribuții datorate de angajat = 728 lei
- Venit net = 1.352 lei
- (2.080 lei - 728 lei)
- Deducere personală = 465 lei
- Bază de calcul a impozitului pe salarii = 887 lei
- (1.352 lei - 465 lei)
- Impozit calculat de virat = 89 lei
- (887 lei x 10%)
- Câștig salarial = 1.263 lei
- (2.080 lei - 728 lei - 89 lei)
- Contribuția asiguratorie pentru muncă datorată de angajator = 47 lei (2.080 lei x 2,25%)
- Cost angajator 2.080 lei + 47 lei = 2.127 lei

2. Salariatul Horia Anghel care are calitatea de pensionar pentru limită de vârstă în sistemul public de pensii este angajat cu contract individual de muncă cu timp parțial, cu o normă de 2 ore/zi, cu un salariu brut lunar de 950 lei și are o persoană aflată în întreținere. Potrivit prevederilor legale, are dreptul la o deducere de 670 lei, însă nu-i poate fi acordată decât în quantum de 617 lei. Vă atragem atenția că nu există o regularizare la sfârșitul anului, aceasta fiind deducerea de care beneficiază salariatul.

- Venit brut din salarii = 950 lei
- Contribuția de asigurări sociale = 238 lei
- (950 lei x 25%)
- Contribuția de asigurări sociale de sănătate = 95 lei
- (950 lei x 10%)
- Total contribuții datorate de angajat = 333 lei
- Venit net = 617 lei
- (950 lei - 333 lei)
- Deducere personală = 617 lei, în limita venitului net
- Deducerea personală nu se fracționează în funcție de numărul de ore al normei de muncă.
- Bază de calcul al impozitului pe salarii = 0 lei
- (617 lei - 617 lei)
- Impozit calculat de virat = 0 lei
- Câștig salarial = 617 lei
- (950 lei - 333 lei - 0 lei)

➤ **Perioada pentru care se acordă deducerea personală se rotunțește în favoarea salariatului la luni întregi.**

Perioada pentru care se acordă deducerea personală se rotunțește în favoarea salariatului la luni întregi. Dacă un salariat are în întreținere pe tatăl său, în perioada de la 30 aprilie până la 15 august, în cadrul aceluiași an fiscal, deoarece acesta nu are venit propriu, atunci deducerea personală pentru salariații care au o persoană în întreținere se va acorda pentru lunile începând cu aprilie până în august inclusiv, în sumă integrală.

**rotunjire
deducere**

• **Exemplu:**

- În cazul unei salariate care își reia activitatea după efectuarea concediului pentru creșterea copilului până la 2 ani începând cu data de 15 a lunii, salariața va beneficia integral de deducerea personală chiar dacă și-a reluat activitatea în cursul lunii, deducerea neputând fi fracționată în timpul lunii. În situația în care deducerea este mai mare decât venitul net din care se scade, se va acorda o deducere egală cu venitul net, rezultând un venit impozabil egal cu zero.

În funcție de venitul lunar al persoanei întreținute, angajatorul va proceda după cum urmează:

diminuarea
deducerii

a) în cazul diminuării nivelului deducerii personale

- dacă una dintre persoanele aflate în întreținere (*pentru care salariatul beneficiază de deducere personală*) obține în cursul anului un venit lunar mai mare de 510 lei lunar, angajatorul va reconsidera nivelul deducerii personale corespunzătoare pentru persoanele rămase în întreținere începând cu luna următoare celei în care a fost realizat venitul;
- indiferent de data la care se face comunicarea către angajator/plătitor.

X Salariatul este obligat să înștiințeze angajatorul în termen de 15 zile calendaristice de la data la care s-a produs evenimentul care a generat modificarea deducerii personale în sensul diminuării, astfel încât angajatorul să reconsidere nivelul deducerii începând cu luna următoare celei în care s-a produs.

Exemplul 1:

Venit brut lunar din salarii: 2.080 lei

Deducere personală pentru două persoane în întreținere: acordă 785 lei

În luna ianuarie: o persoană în întreținere depășește plafonul de 510 lei

În luna februarie: Salariatul **comunică** angajatorului producerea evenimentului.

Cum procedează angajatorul?

În luna: ianuarie:

- stabilește deducerea personală pentru două persoane în întreținere
- acordă 785 lei
- 2.080 lei – (CAS + CASS) – 785 lei ⇒ Impozit mai mic

În luna februarie:

- stabilește deducerea personală pentru o persoană în întreținere
- reconsideră deducerea personală la 625 lei
- 2.080 lei – (CAS + CASS) – 625 lei ⇒ Impozit mai mare

Exemplul 2:

Venit brut lunar din salarii: 2.080 lei

Deducere personală pentru două persoane în întreținere: acordă 785 lei

În luna ianuarie: o persoană în întreținere depășește plafonul de 510 lei

În luna martie: Salariatul **comunică** angajatorului

Cum procedează angajatorul?

În luna ianuarie:

- Deducere personală pentru două persoane în întreținere
- acordă 830 lei
- 2.080 lei – (CAS + CASS) – 785 lei ⇒ Impozit mai mic

În luna februarie:

- Deducere personală pentru o persoană în întreținere
- inițial acordă 785 lei, după comunicare reconsideră la 625 lei
- Inițial: 2.080 lei – (CAS + CASS) – 785 lei ⇒ Impozit mai mic
- După comunicare: 2.080 lei – (CAS + CASS) – 625 lei ⇒ Impozit mai mare

b) în cazul majorării nivelului deducerii personale

- ❑ dacă salariatul solicită acordarea deducerii pentru persoane aflate în întreținere (care obțin în cursul anului un venit lunar mai mic de 510 lei), angajatorul va începe acordarea deducerii personale reconsiderate pentru persoana în întreținere;
- ❑ odată cu plata drepturilor lunare ale lunii în care salariatul a depus documentele justificative.

majorarea
deducerii**Exemplu:**

Venit brut lunar din salarii: 2.080 lei

Deducere personală (0 persoane în întreținere): acordă 465 lei

Ianuarie:

- o persoană în întreținere se încadrează plafonul de 510 lei sau
- naștere copil

Martie:

- comunicare și depunere documente justificative la angajator

exemplificare
acordare
deducere**Cum procedează angajatorul?**

Începe acordarea deducerii de 625 lei numai cu luna martie:

Ianuarie și Februarie:

- acordă deducere personală pentru 0 persoane în întreținere
- acordă 465 lei
- 2.080 lei – (CAS + CASS) – 465 lei ⇒ Impozit mai mare

Martie:

- Deducere personală pentru 1 persoană în întreținere
- acordă 625 lei
- 2.080 lei – (CAS + CASS) – 625 lei ⇒ Impozit mai mic

În situația în care depunerea documentelor justificative privind acordarea deducerii personale se face ulterior apariției evenimentului care modifică, în sensul majorării, nivelul acesteia, angajatorul va acorda deducerea personală reconsiderată odată cu plata drepturilor salariale aferente lunii în care salariatul a depus toate documentele justificative.

reconsiderarea
deducerii
acordate

În situația în care se constată elemente care generează modificarea veniturilor din salarii și/sau a bazei de impunere aferente veniturilor unei persoane fizice, pentru care angajatorul a efectuat calculul impozitului lunar, recalcularea drepturilor respective și stabilirea diferențelor de impozit constatate se efectuează pentru luna la care se referă, iar diferențele de impozit rezultate vor majora/diminua impozitul datorat începând cu luna constatării.

Cu alte cuvinte, dacă este vorba de diminuarea deducerii, respectiv majorarea bazei de calcul al impozitului și implicit stabilirea unui impozit de plată, impozitul se calculează și se reține la data efectuării plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare privind veniturile realizate în afara funcției de bază la data plății, și se virează până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit, ca regulă generală privind plata impozitului.

diminuarea
deducerii

În situația în care la data efectuării operațiunii de stabilire a diferențelor de impozit de către angajator/plătitor există relații contractuale generatoare de venituri din salarii, între acesta și persoana fizică, atunci se procedează astfel:

stabilire
diferențe
de impozit

- impozitul reținut în plus se restituie persoanei fizice prin diminuarea cu sumele respective a impozitului pe veniturile din salarii începând cu luna efectuării acestei operațiuni și până la lichidarea acestuia;
- impozitul nereținut se reține de angajator/plătitor din veniturile din salarii începând cu luna constatării și până la lichidarea acestuia.

În situația în care persoana fizică pentru care angajatorul/plătitorul a efectuat calculul impozitului lunar/anual nu mai are relații contractuale generatoare de venituri din salarii și angajatorul/plătitorul nu poate să efectueze operațiunea de plată/încasare a diferențelor de impozit, acestea vor fi administrate de organul fiscal competent.

domiciliu
diferit

- **Persoanele aflate în întreținerea salariatului pot avea alt domiciliu decât salariatul care beneficiază de deducere personală.**

venituri
scutite/
venituri
impozabile

- **Acordarea deducerii personale în situația în care salariatul obține atât venituri din salarii scutite de la plata impozitului pe salarii, cât și venituri supuse impunerii**

Deducerea personală este stabilită în funcție de venitul brut lunar din salarii realizat la funcția de bază de către contribuabil și numărul de persoane aflate în întreținerea acestuia.

Totodată, potrivit pct. 14 alin. (1) din Codul fiscal, venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform art. 76 alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate, prevederile Codului fiscal nefăcând o diferențiere între veniturile impozabile și cele scutite de impozit.

În aceste condiții, acordarea deducerii personale pentru luna în care sunt realizate atât venituri scutite, cât și venituri impozabile se stabilește în funcție de nivelul venitului brut lunar care include atât veniturile supuse impunerii, cât și veniturile scutite de la plata impozitului.

• **Exemplu:**

• *Un salariat obține atât venituri din desfășurarea activității de cercetare-dezvoltare și inovare, scutite de la plata impozitului, cât și venituri din salarii supuse impunerii.*

• *În acest caz, acordarea deducerii personale pentru luna respectivă se stabilește în funcție de nivelul venitului brut lunar care include atât veniturile supuse impunerii, cât și veniturile scutite de la plata impozitului.*

- **Deducerile personale sunt acordate numai pe bază de documente justificative.**

Obligația stabilirii persoanelor aflate în întreținerea salariatului în funcție de care se atribuie deducerea personală este în sarcina angajatorului, la funcția de bază, pe baza documentelor prezentate de salariat.

documente
justificative

Pentru stabilirea deducerii personale la care are dreptul, salariatul are obligația să înmâneze angajatorului o declarație pe propria răspundere, care trebuie să cuprindă următoarele informații:

- datele sale de identificare – ale persoanei care realizează venituri din salarii (numele și prenumele, domiciliul, codul numeric personal);
- datele de identificare a fiecărei persoane aflate în întreținere (numele și prenumele, codul numeric personal).

În ceea ce privește copiii majori aflați în întreținere, la această declarație, salariatul care realizează venituri din salarii va anexa și adevărta de la angajatorul a celuilalt soț sau declarația pe propria răspundere a acestuia că nu beneficiază de deducere personală pentru acel copil major. Declarațiile pe propria răspundere depuse în vederea acordării de deduceri personale nu sunt formulare tipizate.

de persoane decât salariaților, din punct de vedere fiscal, orice sume acordate pe perioada deplasărilor în interesul serviciului vor fi tratate în mod asemănător celor primite de salariați, dacă sunt acordate următoarelor categorii de persoane:

- ✓ administratori stabiliți potrivit actului constitutiv;
- ✓ administratori stabiliți potrivit contractului de administrare/mandat;
- ✓ directori care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii;
- ✓ membri ai directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii;
- ✓ manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege.

indemnizații
de delegare/
detașare

În contrapartidă, pe același principiu aplicat și indemnizațiilor primite de salariați pe durata deplasărilor în interesul serviciului, indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, vor reprezenta venit neimpozabil în limita plafonului neimpozabil stabilit și menționat mai sus de către aceste categorii de persoane.

Pentru a fi considerată deplasare în interesul afacerii este necesar ca aceasta să depășească 12 ore, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de deplasare în interesul desfășurării activității. Pe cale de consecință, plafonul zilnic neimpozabil se acordă numai dacă durata deplasării este mai mare de 12 ore. Justificarea unei asemenea reglementări este dată de caracterul strict fiscal al măsurii, în cazul acestor categorii de persoane neexistând reglementări de referință, precum H.G. nr. 1.860/2006 până la 31 decembrie 2018, respectiv H.G. nr. 714/2018 începând cu 1 ianuarie 2019, sau H.G. nr. 518/1995, care reprezintă norme cu caracter de recomandare pentru angajatori.

- **indemnizațiile** și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării în România, în interesul desfășurării activității, de către **administratori sau directori**, care au raporturi juridice stabilite cu entități **nerezidente**, astfel cum este prevăzut în raporturile juridice respective, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a entității nerezidente de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă (*art. 76 alin. (2) lit. n) din Codul fiscal*).

Aceste sume nu le includ pe cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

indemnizații
deplasare

- **compensații bănești individuale, acordate persoanelor disponibilizate** prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă aplicabil (*art. 76 alin. (2) lit. s) din Codul fiscal și pct. 12 alin. (1) lit. h) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal*).

Angajatorul pot acorda persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondurile proprii, compensații bănești individuale, în condițiile și în cuantumurile prevăzute în contractele de muncă. Acestea sunt acordate potrivit clauzelor din contractul individual de muncă sau contractul colectiv de muncă aplicabil, din fondurile angajatorului, salariaților la desfacerea contractului de muncă. Aceste venituri reprezintă venituri salariale și se impozitează în luna în care sunt acordate salariaților disponibilizați;

compensații
disponibilizări

- **sumele reprezentând plățile compensatorii**, acordate personalului militar trecut în rezervă sau al cărui contract încetează ca urmare a nevoilor de

plăți
compensatorii

plăți
compensatorii

reducere și de restructurare, precum și ajutoarele stabilite în raport cu solda lunară netă, acordate acestuia la trecerea în rezervă sau direct în retragere cu drept de pensie sau celor care nu îndeplinesc condițiile de pensie, precum și ajutoare sau plăți compensatorii primite de polițiști și funcționari publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare aflați în situații similare (art. 76 alin. (2) lit. s) din Codul fiscal și pct. 12 alin. (1) lit. d) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal).

Aceste sume se acordă în conformitate cu legislația specială;

□ **sumele reprezentând plățile compensatorii calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate**, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, conform legii (art. 76 alin. (2) lit. s) din Codul fiscal și pct. 12 alin. (1) lit. i) din Normele metodologice pentru aplicarea art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal);

neconcurență

□ **indemnizațiile lunare plătite conform legii de angajatori pe perioada de neconcurență**, stabilite conform contractului individual de muncă (art. 76 alin. (2) lit. q) din Codul fiscal);

indemnizații
delegare/
detașare

□ **indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori nerezidenți**, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin H.G. nr. 518/1995, corespunzător țării de rezidență a angajatorului nerezident de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă (art. 76 alin. (2) lit. l) din Codul fiscal).

Aceste sume nu le includ pe cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;

hotărâri
judecătorești

□ **sume reprezentând salarii/solde, diferențe de salarii/solde, dobânzi acordate în legătură cu acestea, precum și actualizarea lor cu indicele de inflație, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii;**

remunerația
zilierilor

□ **remunerația brută primită pentru activitatea prestată de zilieri**, potrivit Legii nr. 52/2011 republicată (art. 76 alin. (2) lit. r) din Codul fiscal).

Angajarea zilierilor se poate face doar pentru activitățile necalificate cu caracter ocazional prestate în unul din domeniile CAEN stabilite de Legea nr. 52/2011.

Remunerația brută primită pentru activitatea prestată de zilieri, potrivit Legii nr. 52/2011, reprezintă venit asimilat salariilor, supus impozitului pe salarii potrivit art. 76 alin. (2) din Codul fiscal și exceptat de la plata contribuțiilor sociale potrivit art. 142 lit. t), art. 157 alin. (2) și art. 220⁴ alin. (2) din Codul fiscal.

Cota de impozit pe salarii este de 10%, potrivit art. 64 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, plătitorii de venituri asimilate salariilor având obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l plăti la bugetul de stat;

Powered by
RENTROP & STRATON

Legea în vizor!

Alertă legislativă săptămânală



Exclusiv pentru abonații la Consilier Taxe și impozite



Suntem aici pentru acele momente în care modificările legislative apar prea des și prea peste noapte.

Alerta legislativa saptamanala

Declaratia Unica se poate depune pana pe 31 iulie!

În data de 7 martie 2019, Ministerul Finanțelor Publice a publicat un Proiect de Ordonanță de Urgență pentru prorogarea unor termene și pentru modificarea și completarea unor acte normative. Printre acestea, se numără Declarația unică.

Proiectul a fost aprobat, iar informația a fost confirmată de doamna premier Viorica Dăncilă în ședința de Guvern: **se prelungește termenul de depunere a Declarației Unice de pe 15 martie până pe data de 31 iulie!**

Amanarea acestui termen trebuie văzută ca o măsură stimulantă pentru contribuabilii persoane fizice și pentru organizațiile non-profit pentru că **și termenul pentru formularul 230 se prelungește până la 31 iulie**. De asemenea, trebuie știut că **se acordă o bonificație de 5% din impozitul pe venit și din contribuțiile sociale datorate pentru 2018**, în cazul achitării taxelor și impozitelor până la finalul lunii iulie!

Control aprig de la ANAF la casele de marcat! In ce mod va poate afecta?

ANAF anunță că a demarat „acțiuni de control tematic” privind obligația de dotare cu aparate de marcat cu jurnal electronic. Ce este cu adevărat ironic este faptul că instituția nu dispune de sistemul necesar pentru colectarea și analiza corectă a datelor transmise de casele de marcat cu jurnal electronic.

Acest control a fost determinat de scăderea vânzării de aparate de marcat cu jurnal electronic: ritmul de atribuire a seriilor fiscale a scăzut cu aprox. 30%, iar ritmul de instalare a acestui tip de aparate a scăzut cu aprox. 11%.

De asemenea, au fost semnalate cazuri cand aparatele sunt comandate, dar sunt lasate in custodia distribuitorilor, in depozit. Conform unor estimari, in Romania sunt necesare aprox. 800.000 de case de marcat cu jurnal electronic, insa antreprenorii au in folosinta abia jumatate dintre acestea.

N.B.! De la 1 noiembrie 2018, chiar si contribuabilii mici au obligatia de a se dota cu case de marcat cu jurnal electronic! Pentru contribuabilii mijlocii si mari, termenul a fost 1 septembrie 2018.

In cazul in care inca nu v-ati dotat cu astfel de aparate, intrati sub protectia Legii prevenirii – la prima abatere semnalata in timpul controlului, primiti avertisment si plan de conformare. Totusi, daca nu va conformati termenului stabilit si comunicat de ANAF, riscati sanctiuni serioase pentru lipsa caselor de marcat!

Salariul mediu brut a crescut de la 15 martie 2019!

Valoarea salariului mediu brut a crescut la 5163 lei din 15 martie 2019, de la 4162 lei! Aceasta marire este precedata de majorarea salariului minim brut (1 ianuarie 2019) de la 2080 lei la 2350 lei, pentru angajatii cu studii superioare.

Institutul National de Statistica anunta ca salariul mediu net a crescut in ianuarie 2019 cu 18,2% fata de luna ianuarie din 2018 si cu 14,4% fata de evolutia preturilor de consum.

In acelasi timp, **creste si ajutorul de deces acordat de stat:**

- **5163 de lei** in cazul decesului asiguratului/ pensionarului;
- **2582 de lei** in cazul decesului unui membru de familie al asiguratului/pensionarului.

Reguli noi pentru e-commerce in UE!

Comertul online ajunge in fiecare an la aprox. 550 de miliarde de euro in UE; dintre acestea, aproape 96 de miliarde de euro provin din vanzari transfrontaliere. Bineinteles, legislatia privind TVA trebuie sa tina pasul cu evolutia afacerilor.

Consiliul European a adoptat in decembrie 2018 MOSS – un nou pachet legislativ cu impact major asupra antreprenorilor care-si desfasoara activitatea in mediul online. Unele prevederi incep sa se aplice din 2019, altele din 2021.

MOSS este aplicabil pentru furnizorii de servicii pe cale electronica (furnizorii de servicii electronice de telecomunicatii, radiodifuziune sau televiziune) catre clienti persoane fizice neimpozabile (servicii „business to customer”/ B2C).

Teoretic, noile prevederi trebuie sa faciliteze accesul companiilor la un comert european mai bun si sa reduca semnificativ costurile pentru raportare in diverse state membre.

Prin aplicarea regimului MOSS, furnizorii de servicii pe cale electronica nu mai sunt obligati

sa se inregistreze in scopuri de TVA in fiecare stat membru al clientilor lor. Astfel:

- colecteaza TVA in functie de cota TVA aplicabila statului membru in care se afla consumatorii lor;
- declara TVA colectata pentru fiecare stat membru printr-o declaratie speciala disponibila pe platforma online a statului membru unde sunt stabiliti;
- platesc TVA colectata intr-un cont special alocat de catre autoritatile statului membru unde sunt stabiliti, urmand ca statul respectiv sa aloce platile catre fiecare stat membru in cauza, in functie de cota aplicabila.

De la 1 ianuarie 2019, se instituie **plafonul de 10.000 de euro pentru aplicarea MOSS**, adica pentru vanzarile mai mici de 10.000 de euro pe an se va aplica si plati TVA din statul membru in care furnizorii sunt stabiliti.

Daca cifra de afaceri nu depaseste pragul de 100.000 de euro/an, antreprenorii pot furniza un singur element probatoriu care sa demonstreze locul in care este stabilit clientul (pana la 1 ianuarie 2019, erau necesare 2 elemente probatorii, indiferent de cifra de afaceri).

Furnizorii de servicii electronice care aplica MOSS sunt obligati sa respecte doar regulile de facturare din statul membru de indentificare pentru MOSS (statul unde sunt stabiliti); asadar, au „scapat” de normele de facturare din fiecare stat membru de consum.

Din 2021, intervin alte schimbari, printre care:

- extinderea aplicarii MOSS pentru vanzarea de bunuri la distanta, dar si pentru furnizarea de servicii catre persoane neimpozabile in cadrul Uniunii Europene;
- extinderea plafonului de 10.000 de euro pentru vanzarile de bunuri la distanta (nu doar pentru furnizarea de servicii);
- extinderea aplicarii MOSS si de catre persoane impozitabile nestabilite in cadrul UE (in anumite conditii).

Daca nu doriti sa mai primiti comunicarile noastre, [click aici pentru dezabonare](#)

Expeditor: Rentrop&Straton, Bdul. Natiunile Unite nr. 4, Bucuresti, Romania

Tel: 004-021.209.45.12

In atentia dnei/dlui Abonat %%First Name%% %%Last Name%%, in scris la data de %%subscribedate%%

[Politica de confidentialitate](#)

[Raporteaza abuz](#)

[Versiune.html](#)

%%todaydate%%



RENTROP & STRATON
Informatii Specializate

SPETA ZILEI

Iti oferim zilnic solutia unei probleme fiscal-contabile.
Informatii 100% practice si 100% utile.

Primesti acest Newsletter GRATUIT in calitate de abonat la
Consilier Taxe si Impozite pentru Contabili

Mesajul nostru a ajuns in SPAM? In acest caz, s-ar putea ca linkurile sa nu functioneze.
Tot ce trebuie sa faceti este sa bifati mesajul din lista de mesaje din SPAM, iar apoi sa apasati butonul NOT SPAM.
Mesajul va putea fi regasit in Inbox, unde linkurile functioneaza.

Declaratia unica - cenzor si expert contabil

Speta

Un cabinet de expertiza contabila realizeaza venituri din prestari servicii de contabilitate la diverse societati. Expertul contabil are in sa si un contract de cenzor la un SA, unde obtine un salariu din care sunt retinute toate contributiile sociale si impozitul pe salariu. Cand face declaratia unica pentru venitul realizat in 2018, trece doar veniturile realizate din servicii contabile sau adauga la acestea si activitatea de cenzor (adica cel asupra caruia s-au retinut si virat la sursa toate contributiile sociale si impozitul pe salariu)?

Solutia

Conform art. 76 alin. (2) lit. i) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplica si urmatoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor: "(...) i) sumele primite de membrii comisiei de cenzori sau comitetului de audit, dupa caz, precum si sumele primite pentru participarea in consilii, comisii, comitete si altele asemenea."

Potrivit art. 122 alin. (1) si alin. (4) lit .d) din legea mai sus-mentionata, "(1) Contribuabilii care realizeaza, individual sau intr-o forma de asociere, venituri/pierderi din activitati independente (...) au obligatia de a depune declaratia unica privind impozitul pe venit si contributiile sociale la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, pana la data de 15 martie inclusiv a anului urmator celui de realizare a veniturilor in vederea definitivarii impozitului anual pe venit."(...) "(4) Nu se depune Declaratia unica privind impozitul pe venit si contributiile sociale datorate de persoanele fizice - cap. I, pentru urmatoarele categorii de venituri: (...) d) venituri sub forma de salarii si venituri asimilate salariilor, pentru care informatiile sunt cuprinse in declaratiile specifice;".

Prin urmare, in declaratia unica completati doar veniturile aferente contractelor de prestari servicii contabile.

Ai acces la serviciul de Consultanta Personalizata!

Discuti problema ta direct cu un specialist!



Daca ai o situatie specifica, care necesita un raspuns personalizat, apeleaza la Serviciul de Consultanta: un simplu telefon sau un e-mail si primesti rapid raspunsul. **Acest serviciu este absolut GRATUIT pentru tine**, in calitate de abonat al Consilierului Taxe si Impozite pentru Contabili!

Consultanta personalizata este oferita:

- **telefonic**
021.317.25.99
0759.052.730
- **in scris, prin e-mail**, pe adresa: consilier@rs.ro