

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

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

CUPRINS – IULIE 2018

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Declarația unică în cazul veniturilor din dividende 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFII CONTABILE

- Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii. Achiziție și vânzare imobile 12
expert contabil Olga CREVELESCU
- Cursuri formare profesională. Tratat fiscal și contabil 18
expert contabil Otilia-Mihaela ROMAN

✓ CAZURI PRACTICE

- Venituri din dividende. Depunerea declarației unice 23
- Refacturare cost servicii. Tratat fiscal TVA 24
- Livrare marfă pentru un client intracomunitar. Regim TVA 26
- Înregistrarea veniturilor din prestare servicii de medicină a muncii 27
- Acordare donație 28
- Reținerea, declararea și plata impozitului pe dividende 29
- Venituri din cedarea folosinței bunurilor. Implicații fiscale 30
- Recunoașterea cheltuielilor înainte de primirea facturii 31
- Obligații declarative și de plată pentru veniturile din activități independente realizate 31
- PFA. Estimare CAS pentru anul 2018 34
- Încasarea în valută a serviciilor prestate 35
- Repartizare profit din exerciții anterioare 36
- Cheltuieli de deplasare în țară și în străinătate 38



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 696.15 lei;

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

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Mara Dobre

Tehnoredactare: Simona Morărescu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

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

Tel./Fax: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Mariana Nețoiu

Director Creație-Produție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Declarația unică

În cazul veniturilor din dividende

– Mod de completare și bonificații acordate –

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

În ceea ce privește impozitul pe venit, contribuabili, care desfășoară activitate, în cursul anului fiscal, în mod individual sau într-o formă de asociere fără personalitate juridică sunt obligați să depună la organul fiscal competent declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, pentru venitul estimat a se realiza în acest an, indiferent dacă în anul fiscal anterior au înregistrat pierderi, până la data de 16 iulie 2018. Fac excepție contribuabilii care realizează venituri pentru care impozitul se reține la sursă.

Așadar, pentru impozitul pe veniturile din dividende, fiind impozit reținut la sursă de plătitorul de dividende (persoană juridică), nu trebuie completată secțiunea privind impozitul pe venit din declarația unică (nu trebuie estimat venitul în vederea determinării impozitului aferent).

De asemenea, pentru veniturile din dividende realizate în anul 2017, fiind venituri a căror impunere este finală, nu se depune Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice – cap. I (date privind veniturile realizate).

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale, potrivit art. 137 alin. (1) din Codul fiscal, se datorează această contribuție pentru următoarele venituri:

- a) venituri din salarii sau asimilate salariilor;
- b) venituri din activități independente;
- b¹) venituri din drepturi de proprietate intelectuală;
- c) indemnizații de șomaj;
- d) indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Prin urmare, pentru veniturile din investiții, din care fac parte și dividendele, nu se datorează contribuția de asigurări sociale de stat, persoana fizică care primește dividende neavând obligația completării secțiunii CAS din declarația unică.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din dividende

Conform art. 155 alin. (1) din Codul fiscal – Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate: „Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:

- a) venituri din salarii și asimilate salariilor;
- b) venituri din activități independente;

Cursuri formare profesională. Tratament fiscal și contabil

expert contabil
Otilia-Mihaela ROMAN

MONOGRAFII
CONTABILE

Societatea a organizat un curs de comunicare pentru managerii și directorii din companie. Cursul a fost ținut într-o sală de conferință a unui hotel din localitate. Cursul a durat 8 ore, iar la amiază firma a asigurat o masă pentru participanți și lector. Cum trebuie considerate cheltuielile cu cursul, factura de mâncare de la restaurant și închirierea sălii de conferință? Sunt cheltuieli deductibile? Care este monografia contabilă?

Prezentăm, în continuare, legislația aferentă cursurilor obligatorii pe care trebuie să le organizeze societățile (angajatorii) pentru salariații săi:

1) cadrul juridic:
Codul muncii:

„Art. 39

(1) Salariatul are, în principal, următoarele drepturi:

g) dreptul la acces la formarea profesională;

TITLUL VI: Formarea profesională

CAPITOLUL I: Dispoziții generale

Art. 192

(1) Formarea profesională a salariaților are următoarele obiective principale:

a) adaptarea salariatului la cerințele postului sau ale locului de muncă;

b) obținerea unei calificări profesionale;

c) actualizarea cunoștințelor și deprinderilor specifice postului și locului de muncă și perfecționarea pregătirii profesionale pentru ocupația de bază;

d) reconversia profesională determinată de restructurări socioeconomice;

e) dobândirea unor cunoștințe avansate, a unor metode și procedee moderne, necesare pentru realizarea activităților profesionale;

f) prevenirea riscului șomajului;

g) promovarea în muncă și dezvoltarea carierei profesionale.

Venituri din dividende. Depunerea declarației unice

ÎNTREBARE:

Societatea are unic asociat care în anul 2017 a ridicat dividende de 70.000 lei. Asociatul unic este și salariat. Impozitul a fost declarat în D100 și achitat, dividendele au fost declarate în D205 în februarie 2018. Până la 15 iulie 2018, data-limită de depunere a declarației unice, nu a ridicat și nu va ridica dividende. După această dată nu poate estima când va mai ridica dividende. Va depune declarația unică până la 15 iulie 2018? Dar dacă se răzgândește și în luna august 2018 va ridica dividende de 50.000 lei? Dar dacă în aceeași lună ridică dividende de 20.000 lei și atât în tot anul 2018?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit **art. 122 alin. (4) lit. e)** din Legea nr. 227/2015 privind **Codul fiscal**:
„Nu se depune Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice – cap. I, pentru următoarele categorii de venituri:

(...)

e) venituri din investiții, a căror impunere este finală.”

Așadar, pentru veniturile din investiții sub formă de dividende încasate în anul 2017 nu se depune declarația unică cap I „Date privind veniturile realizate”.

În ceea ce privește Declarația unică cap II „Date privind impozitul pe veniturile estimate/norma de venit a se realiza în România și contribuțiile sociale datorate”:

Potrivit **art. 170 din Codul fiscal**:

„(1) Persoanele fizice care realizează venituri prevăzute la **art. 155 alin. (1) lit. b)-h)**, din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, dacă estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere al declarației prevăzută la **art. 120**.

(2) Încadrarea în plafonul anual de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzută la art. 120 se efectuează prin cumularea veniturilor prevăzute la **art. 155 alin. (1) lit. b)-h)**, după cum urmează:

- a) venitul net/brut sau norma de venit din activități independente, stabilite potrivit art. 68, 681 și 69, după caz;
- b) venitul net din drepturi de proprietate intelectuală, stabilit după acordarea cotei de cheltuieli forfetare prevăzute la art. 72 și 72¹, precum și venitul net din drepturi de proprietate intelectuală determinat potrivit prevederilor art. 73;
- c) venitul net distribuit din asocieri cu persoane juridice, contribuabili potrivit titlului II, titlului III sau Legii nr. 170/2016, determinat potrivit prevederilor art. 125 alin. (8)-(9);

- d) venitul net sau norma de venit, după caz, pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, stabilite potrivit **art. 84-87**;
- e) venitul și/sau câștigul din investiții, stabilit conform **art. 94-97**. În cazul veniturilor din dividende și din dobânzi se iau în calcul sumele încasate;
- f) venitul net sau norma de venit, după caz, pentru veniturile din activități agricole, silvicultură și piscicultură, stabilite potrivit **art. 104-106**;
- g) venitul brut și/sau venitul impozabil din alte surse, stabilit potrivit **art. 114-116**”.

Așadar, declarația unică – cap, II se va depune numai în condițiile în care se estimează pentru anul 2018 venituri din dividende încasate peste plafonul de 22.800 lei sau venituri din dividende estimate a se încasa sub plafon, dar cumulativ cu celelalte venituri (activități independente, drepturi de proprietate intelectuală, cedarea folosinței bunurilor, active agricole, alte surse) se estimează că va depăși acest plafon.

Potrivit **art. 174** alin. (10) din **Codul fiscal**:

„Persoanele fizice care încep în cursul anului fiscal, să desfășoare activitate și/sau să realizeze venituri, din cele prevăzute la **art. 155** lit. b) – h), iar venitul net anual cumulativ din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, cu excepția veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală, din arenda sau din asocieri cu persoane juridice, contribuabili potrivit titlului II, titlului III sau Legii nr. 170/2016, pentru care impozitul se reține la sursă, estimat a se realiza pentru anul curent este cel puțin egal cu nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, recalculat corespunzător numărului de luni rămase până la sfârșitul anului fiscal, sunt obligate să depună declarația prevăzută la alin. (3) în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului. Salariul minim brut pe țară garantat în plată, este cel în vigoare la data depunerii declarației.”

Așadar, dacă în luna august va depăși plafonul de 12 salarii minime brute pe țară, recalculat corespunzător numărului de luni până la sfârșitul anului, va trebui să depună declarația unică cap. II pentru determinarea CASS în termen de 30 de zile de la încasarea veniturilor din dividende.

Plafon recalculat = 22.800 : 12 luni * 5 luni de activitate = 9.500 lei

Conform pct. 16 alin. (4) din Normele metodologice date în aplicarea **art. 174** din **Codul fiscal**:

„Persoanele fizice care, în cursul anului, încep o activitate independentă sau încep să realizeze venituri din cele prevăzute la **art. 155** alin. (1) lit. c) – h) verifică încadrarea în plafonul anual prevăzut la **art. 170** alin. (2), corespunzător numărului de luni de activitate. Plafonul luat în calcul se stabilește proporțional cu numărul lunilor de activitate rămase până la sfârșitul anului. În situația în care veniturile nete cumulate estimate a se realiza până la sfârșitul anului se încadrează în plafonul recalculat, persoana fizică datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate pe care o determină conform **art. 174** alin. (13) din **Codul fiscal**”.

La **art. 174** alin. (13) din **Codul fiscal** se prevede calculul contribuției de sănătate prin aplicarea cotei de 10% la plafonul recalculat.

Prin urmare, dacă în luna august se ridică dividende în sumă mai mare de 9.500 lei (plafon recalculat), se va depune declarația unică – cap. II, iar contribuția de sănătate datorată va fi de 950 lei (9.500 * 10%).

Refacturare cost servicii. Tratat fiscal TVA

ÎNTREBARE:

Societatea A, plătitoare de TVA, beneficiază în cadrul unui contract de servicii de pază acces în clădire din partea unei firme specializate în servicii de pază care nu este plătitoare de TVA. Clădirea în care funcționează societatea A este proprietara acesteia în proporție de 85,86%, iar diferența este în proprietatea societății B. Factura de servicii pază acces emisă de firma de pază este emisă pe numele societății A (având proprietatea în cota cea mai mare). Societatea A refacturează către societatea B, cotele care îi revin acesteia din toate utilitățile asigurate clădirii (consum energie electrică, apă, servicii curățenie și servicii pază) aplicând la întreaga bază rezultată cota de TVA de 19%. Societatea B refuză să primească factura emisă de Societatea A pe motiv că s-a aplicat eronat cota TVA 19% la întreaga bază și ar fi trebuit să se aplice TVA

Livrare marfă pentru un client intracomunitar. Regim TVA

ÎNTREBARE:

O societate a primit un cod valid de TVA intracomunitar pentru care trebuie să se factureze marfa. Marfa nu o să fie transportată în afara țării și este consumată într-un eveniment realizat de firma respectivă. Cum se facturează marfa către firma din Ungaria?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Dacă societatea este înregistrată în scop normal de TVA conform art. 316 din **Codul fiscal**, va emite factura cu TVA 19%, dacă mărfurile nu părăsesc teritoriul României.

Conform prevederilor de la **art. 270 alin. (9)** din **Codul fiscal**, livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

Conform prevederilor art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, sunt scutite de taxă:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;
2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312.

Potrivit alin. (3), prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.

Conform prevederilor de la art. 10 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 103/2016, cu modificările și completările ulterioare, scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri, prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a) se justifică pe baza următoarelor documente:

- a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;
- b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz;
- c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Pentru acele operațiuni care, prin natura lor, nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

Prin urmare, dacă societatea din statul membru UE comunică un cod valid de TVA, iar bunurile sunt transportate din România în alt stat membru și există o dovadă în acest sens (ex. CMR sau orice alt document), factura se emite în regim de scutire de TVA, cu drept de deducere, având mențiunea la rubrica TVA: „neimpozabil în România” sau „taxare inversă la beneficiar”. Nu este necesară precizarea pe factură a transportului, însă pentru justificarea scutirii de TVA trebuie ca societatea să dețină documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru.

În decontul de TVA (cod 300), factura se declară la rd. 1, iar în declarația 390 cu cod L.

Dacă bunurile nu sunt transportate în alt stat membru, factura se emite cu TVA 19%. Nu se declară această factură în Declarația 390, ci în Declarația 394 în secțiunea E.

Dacă societatea este înregistrată numai în scop special de TVA (numai pentru tranzacții intracomunitare), potrivit art. 317 din **Codul fiscal**, atunci va emite factura pe baza codului normal de înregistrare fiscală, desigur fără TVA, ca orice livrare locală, până la atingerea plafonului de 300.000 la venituri, când societatea va fi obligată să se înregistreze în scop de TVA, potrivit art. 316 din Codul fiscal.

Înregistrarea veniturilor din prestare servicii de medicină a muncii

ÎNTREBARE:

O societate neplătitoare de TVA prestează servicii de medicină a muncii în țară. Încasează de la persoane fizice contravaloarea acestor servicii prin bancă. Având în vedere că firma nu este plătitoare de TVA, aceasta este obligată să emită facturi pentru aceste persoane fizice? Este în regulă să se înregistreze venitul pe baza încasărilor din bancă? Încasările în bancă apar pe baza CNP persoanelor. Având în vedere că se fac încasările prin bancă din prestări de servicii către persoane fizice este obligatoriu să se emită și bonul fiscal pe care să scrie că se încasează prin bancă?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

În cazul analizat, o societate neînregistrată în scopuri de TVA obține venituri din prestare servicii de medicină a muncii în țara către persoane fizice. Încasează integral contravaloarea serviciilor prin bancă.

Cu privire la obligația emiterii bonului fiscal/facturii pentru serviciile prestate:

Dacă societatea încasează exclusiv prin virament bancar (prin ordin de plată emis de clienții săi, persoane fizice și/sau prin plata efectuată de către aceștia la ghișeul băncii în favoarea prestatorului), atunci nu există obligația emiterii bonului fiscal de la casa de marcat.

În schimb, dacă plata ar fi efectuată de către beneficiarii persoane fizice, integral sau parțial, cu numerar sau prin utilizarea cardurilor de credit/debit sau a substitutelor de numerar, atunci societatea prestatoare are obligația emiterii bonului fiscal și a facturii, dacă beneficiarul o solicită.

Chiar dacă nu este cazul societății analizate, de precizat este faptul că sunt considerate substitute de numerar: bonurile de valoare acordate potrivit legii, de tipul tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, tichetelor cadou și tichetelor de creșă, tichetelor sociale, tichetului Rabla și altele asemenea.

Bază legală: art. 1 alin. (1) din O.U.G. nr. 28/1999, cu completările și modificările în vigoare și Normele metodologice pentru aplicarea ei.

Conform art. 319 alin. (7), factura nu este obligatoriu de emis dacă serviciile prestate de societate sunt scutite de taxă, fără drept de deducere a taxei, respectiv dacă serviciile prestate îndeplinesc condiția de a fi scutite de taxă, așa cum se prevede la art. 292 alin. (1) lit. a) Cod fiscal coroborat cu pct. 40. alin. (1) din normele de aplicare: spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate în unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități.

● Acordarea bunurilor sub formă de donații:

6582	=	3028
„Donații și subvenții acordate”		„Alte materiale consumabile”

Reținerea, declararea și plata impozitului pe dividende

ÎNTREBARE:

Cum se declară, cum se înregistrează și când se plătește impozitul pe dividende? Care este regimul în cazul în care dividendele nu se ridică?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit art. 97 alin. (7) din **Codul fiscal**, veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv, se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori.

Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.

Astfel, impozitul pe dividende se reține la data plății dividendelor. Impozitul reținut se declară prin formularul 100 și se plătește până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite până la sfârșitul anului, impozitul pe dividende se declară prin formularul 100 se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.

Potrivit **art. 231 alin. (1) din Codul fiscal**, plătitorii de venituri cu regim de reținere la sursă a impozitelor, cu excepția plătitorilor de venituri din salarii, au obligația să depună o declarație privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat, respectiv formularul 205 în cazul impozitului pe dividende reținut persoanelor fizice rezidente.

● Impozitul pe dividende reținut se reflectă în contabilitate astfel:

457	=	446
„Dividende de plată”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

● Plata impozitului pe dividende reținut:

446	=	5121/5311
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei” / „Casa în lei”

Venituri din cedarea folosinței bunurilor. Implicații fiscale

ÎNTREBARE::

O persoană fizică, angajată, închiriază unei persoane juridice parte a unui imobil în luna mai 2017 pentru valoarea de 180 lei/lună pe o perioadă de 5 ani în baza unui contract de chirie. Pentru această operațiune a depus declarația 220 la data încheierii contractului. Ce obligații declarative și obligații de plată are persoana fizică în anul 2018?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Pentru cedarea folosinței bunurilor se va completa și se va depune declarația unică, până pe data de 16 iulie 2018 pentru anul 2018.

Având în vedere că venitul net anual este sub valoarea a 12 salarii pe economie (1.900 x 12), persoana fizică va achita numai impozit pe venit 10%, în anul 2018.

Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt redacte la **art. 83-84 din Codul fiscal** și la **pct. 20 alin. (5) și (6) din Normele metodologice**.

Venitul net se determină ca diferența între sumele reprezentând chiria în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, prevăzute în contractul încheiat între părți, și cota de cheltuielă forfetară de 40% reprezentând cheltuieli deductibile aferente veniturii.

Pentru recunoașterea deductibilității cheltuielii stabilite forfetar, proprietarul nu este obligat să prezinte organului fiscal documente justificative.

Cheltuiala deductibilă aferentă veniturii, stabilită în cota forfetară de 40% aplicată la venitul brut, reprezintă uzura bunurilor închiriate și cheltuielile ocazionate de întreținerea și repararea acestora, impozitele și taxele pe proprietate datorate potrivit legii, comisionul reținut de intermediari, primele de asigurare plătite pentru bunul cedat spre folosință, respectiv eventuale nerealizări ale veniturilor din arendare scontate, generate de condiții naturale nefavorabile, cum ar fi: grindină, secetă, inundații, incendii și altele asemenea.

Așadar, se va completa declarația unică, pentru declararea veniturii din cedarea folosinței bunurilor respective, astfel:

Venit brut (180 x 12 luni): 2.160 lei

Cote forfetare de cheltuieli: 40%: 846 lei

Venit net: 1.296 lei

Impozitul pe venit 10%, în sumă de 130 lei va fi achitat până pe data de 15 decembrie 2018, pentru a beneficia de o bonificație de 5% din impozitul datorat.

De asemenea, pentru depunerea online (ex. utilizând Spațiul privat virtual) a declarației unice, se mai acordă încă o bonificație de 5% în anul 2019 și este condiționată de plata până pe data de 15 decembrie 2018 a impozitului pe venit.

Recunoașterea cheltuielilor înainte de primirea facturii

ÎNTREBARE:

Dacă la sfârșitul lunii iunie furnizorul de servicii nu a emis factură fiscală se poate înregistra cheltuiala în luna iunie (628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” = 408 „Furnizori – facturi nesosite”) doar pe baza unei situații de lucrări? În cazul în care nu s-a primit factura de la Enel pentru luna iunie, se poate înregistra cheltuiala în iunie pe baza unui consum estimat adică 605 „Cheltuieli privind energia și apa” = 408 „Furnizori-facturi nesosite”, urmând să fie efectuată regularizarea cheltuielii la data emiterii facturii?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Relevant pentru speța prezentată este principiul contabilității de angajamente enunțat la punctul 53 în **O.M.F.P. nr. 1.802/2014**:

„53. – (1) Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datorile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 „Furnizori – facturi nesosite”). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).”

În cazul serviciilor puteți înregistra 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” = 408 „Furnizori – facturi nesosite” pentru că există un document care atestă prestarea serviciilor, respectiv situația de lucrări.

În cazul facturii Enel – se verifică prevederile contractuale. În principiu, pe baza indexului care arată cantitatea de curent consumată și a prevederilor din contractul cu Enel (dacă ele spun că s-a plătit cât s-a consumat) se poate înregistra 605 „Cheltuieli privind energia și apa” = 408 „Furnizori – facturi nesosite” în luna iunie.

Obligații declarative și de plată pentru veniturile din activități independente realizate

ÎNTREBARE:

O persoană fizică salariată cu normă întreagă obține suplimentar venituri ca agent de asigurări atât în 2017, cât și în 2018. Ce obligații declarative are legat de veniturile realizate drept agent de asigurări și ce contribuții trebuie să plătească?

15 martie inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturilor, în vederea definitivării CASS. În acest sens vor trebui avute în vedere prevederile **art. 174 alin. (17) din Codul fiscal**.

Calitatea de salariat și realizarea de venituri din salarii sau asimilate salariilor de către persoana fizică nu o exceptează pe aceasta de la plata CAS și CASS pentru veniturile din activități independente (art. 150 și art. 154 din Codul fiscal).

De precizat este faptul că în anul 2018 se acordă următoarele bonificații:

- a) pentru depunerea declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prin mijloace electronice de transmitere la distanță până la 15 iulie 2018 inclusiv, se acordă o bonificație de 5% din impozitul pe venit plătit integral până la 15 martie 2019 inclusiv, reprezentând obligațiile fiscale anuale pentru anul 2018. Valoarea bonificației diminuează impozitul pe venitul net anual plătit;
- b) pentru plata cu anticipație a impozitului pe venit se acordă o bonificație de 5% din impozitul pe venit anual estimat plătit integral până la 15 decembrie 2018 inclusiv. Valoarea bonificației diminuează impozitul pe venitul net anual estimat plătit.

Bonificațiile se acordă în mod corespunzător și pentru CAS și CASS.

Astfel, noul mecanism prevede că persoana fizică va fi cea care își va determina obligațiile fiscale datorate pentru anul 2018, trecându-se astfel de la impunerea administrativă utilizată până în prezent la un sistem de autoimpunere în care impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii pentru anul curent se stabilesc prin Declarația unică de către persoana fizică.

PFA. Estimare CAS pentru anul 2018

ÎNTREBARE:

PFA înființat în anul 2018 începe activitatea în iulie 2018 și are un venit net estimat până la sfârșitul anului 2018 în valoare de 41.000 lei. Estimarea la plata CAS se face pentru $22.800 \text{ lei} * 25\% = 5.700 \text{ lei}$ sau $22.800 \text{ lei} / 12 \text{ luni} * 7 \text{ luni} = 13.300 \text{ lei} * 25\% = 3.325 \text{ lei}$?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Pentru anul 2018 în declarația unică depusă până la data de 15 iulie 2018 pentru veniturile estimate se va completa Capitolul II DATE PRIVIND IMPOZITUL PE VENITURILE ESTIMATE A SE REALIZA ÎN ROMÂNIA ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE DATORATE ÎN ANUL 2018, secțiunea 2.1.1. Date privind impozitul pe veniturile estimate din România în anul 2018, impuse în sistem real.

Conform art. 148 alin. (1) din Codul fiscal, în anul 2018, persoanele fizice care realizează venituri din activități independente, datorează contribuția de asigurări sociale, dacă estimează pentru anul curent venituri nete din activități independente a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației unice (pentru anul 2018 – 22.800 lei, respectiv 1.900 lei x 12).

Încadrarea în plafonul anual de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației unice, se efectuează prin cumularea veniturilor nete din activități independente care se estimează a se realiza în anul curent, ori suma estimată a se încasa până la sfârșitul anului este de 41.000 lei, peste plafonul de 22.800.

Persoanele fizice care nu estimează un venit de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară pot opta pentru plata contribuției de asigurări sociale pentru anul curent, în condițiile prevăzute pentru persoanele care estimează că realizează venituri anuale peste acest nivel.

Excepții de la plata contribuției de asigurări sociale conform **art. 150 din Codul fiscal**: persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale, care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii potrivit legii, precum și persoanele care au calitatea de pensionari nu datorează contribuția de asigurări sociale.

Dacă nu se încadrează la excepții și venitul estimat este peste plafonul de 22.800 lei, se completează datele în Capitolul II, secțiunea 2, subsecțiunea 1- 2.2.1. Date privind contribuția de asigurări sociale estimată.

Dacă estimează venituri nete din activități independente sub 22.800 lei în anul 2018, persoana fizică nu are obligația să depună declarația unică până pe 15 iulie 2018 pentru această contribuție (nu completează Capitolul II, secțiunea 2, subsecțiunea 1- 2.2.1. Date privind contribuția de asigurări sociale estimată).

În concluzie, dacă PFA nu se încadrează la excepții și estimează venituri de 41.000 lei, venitul estimat este peste plafonul de 22.800 lei, se completează datele în Capitolul II, secțiunea 2, subsecțiunea 1- 2.2.1. Date privind contribuția de asigurări sociale estimată.

Încasarea în valută a serviciilor prestate

ÎNTREBARE:

O firmă de transport rutier de mărfuri care efectuează curse externe și intracomunitare pentru un beneficiar din România (SRL) are voie să încaseze contravaloarea serviciilor de transport într-o valută străină (de exemplu: euro)?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform reglementărilor în vigoare, plățile, încasările, transferurile și orice alte asemenea operațiuni care decurg din vânzări de bunuri și prestări de servicii între rezidenți, indiferent de raportul juridic care le reglementează, se realizează numai în moneda națională (leu), cu excepția anumitor operațiuni care se pot efectua și în valută, care vor fi prezentate în cele ce urmează (Art. 3 alin (1) din Regulamentul nr. 4/2005 privind regimul valutar emis de Banca Națională a României).

Conform Anexei nr. 2, parte integrantă a aceluiași act normativ menționat mai sus, categoriile de rezidenți și situațiile în care aceștia pot efectua operațiuni în valută cu alți rezidenți sunt:

- a) persoanele juridice care efectuează plăți și încasări nemijlocite decurgând din contracte de comerț exterior și prestări de servicii externe (export-import de bunuri și servicii), pe baza contractelor de comision încheiate între comisionar și comitent sau între comisionarul unui nerezident și beneficiarul rezident, precum și a contractelor de comerț exterior respective;
- b) persoanele juridice care efectuează nemijlocit plăți și încasări pe baza contractelor de subantrepriza decurgând din contracte de colaborare (cooperare) economică internațională, contracte de export al unor obiective complexe și al unor produse cu ciclu lung de fabricație;
- c) persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni care decurg din acte de comerț derulate în porturi, în zonele din aeroporturi și punctele de trecere a frontierei de stat, asimilate zonelor libere, ori din acte de comerț derulate pe parcurs extern în trenuri internaționale, la bordul aeronavelor și navelor;
- d) persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni stipulate de prevederi legale exprese;
- e) persoanele fizice, pentru operațiuni efectuate între acestea cu caracter ocazional;

- f) persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni nemijlocite ce decurg din organizarea și/sau prestarea de servicii externe, cum ar fi transportul internațional de mărfuri și de persoane și turismul internațional;
- g) persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni nemijlocite decurgând din contracte externe de prelucrare în regim „lohn”, pe baza contractelor de colaborare, în măsura în care colaboratorii rezidenți sunt nominalizați în autorizația de perfecționare activă;
- h) persoanele fizice, juridice și alte entități, pentru operațiuni efectuate în străinătate;
- i) persoanele juridice, pentru plățile efectuate către furnizori și subfurnizori, aferente bunurilor și serviciilor care intră în componența produselor exportate, respectiv contribuie la realizarea serviciilor exportate.

În concluzie, considerăm că societatea poate încasa contravaloarea serviciilor de transport internațional într-o altă monedă decât moneda națională de la beneficiarul din România (i.e. societate românească organizată ca SRL) în baza excepției de la litera f) de mai sus.

Repartizare profit din exerciții anterioare

ÎNTREBARE:

Din profitul net al anilor anteriori societatea a înregistrat rezerve drept surse proprii de finanțare (articol contabil 129 = 1068) conform hotărârii AGA.

În anul curent, AGA hotărăște repartizarea acestor rezerve drept dividende către acționari (articol contabil 1068 = 457). Suma se consideră element similar veniturilor în calculul impozitului pe profit în anul curent?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Reglementările legale care tratează modul de repartizare al profitului net și implicit distribuirea dividendelor, impozitarea, declararea și plata acestora se regăsesc în Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Legea nr. 227/2015 privind impozitul pe profit, cu modificările ulterioare.

Din punctul de vedere al tratamentului legal, Legea societăților prevede (art. 67) că dividendul reprezintă cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat, proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel.

De asemenea, la **art. 111** și următoarele sunt prevăzute atribuțiile adunării generale, ordinare sau extraordinare:

- în afară de dezbaterile altor probleme înscrise la ordinea de zi, adunarea generală ordinară „este obligată să discute, să aprobe sau să modifice situațiile financiare anuale, pe baza rapoartelor prezentate de consiliul de administrație, respectiv de directorat și de consiliul de supraveghere, de cenzori sau, după caz, de auditorul financiar, și să fixeze dividendul”;
- adunarea generală extraordinară trebuie să aprobe orice altă hotărâre pentru care este cerută aprobarea ei.

Rezultă că hotărârile adunării generale sunt suverane (în limitele legale) cu atât mai mult cu cât acestea sunt făcute publice (oficiul registrului comerțului) și reprezintă dorința exprimată a asociaților.

Cheltuieli de deplasare în țară și în străinătate

ÎNTREBARE:

O societate are 6 angajați plecați în delegație, în luna iunie. Au adus ordinele de deplasare din data de 09.06.2018-26.06.2018. Care este monografia contabilă și câte zile li se acordă diurnă? Această diurnă trebuie justificată cu documente?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform prevederilor de la **art. 44 alin. (2) din Codul muncii**, pe durata delegării, salariatul are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.

Prin urmare, pentru deplasarea în țară sau în străinătate de către un salariat, acesta are dreptul atât la decontarea cheltuielilor de transport inclusiv în interiorul localității în care se deplasează sau între localități, precum și la decontarea cazării și a diurnei. Decontarea acestor cheltuieli trebuie prevăzută în contractul de muncă al salariatului/contractul colectiv.

În România, prin **H.G. nr. 1.860/2006** sunt stabilite prevederi privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, prevederi valabile și pentru salariații din mediul privat.

Salariații au dreptul la diurnă în perioada în care locul muncii înscris în contractul individual de muncă este modificat prin delegare și detașare. Din punct de vedere fiscal, impozitul și contribuțiile sociale nu se datorează pentru diurna în cuantum de 2,5 ori nivelul stabilit pentru instituțiile publice dacă sunt respectate condițiile stabilite de actele normative care reglementează diurna pentru instituțiile publice.

Conform prevederilor de la **art. 9 din H.G. nr. 1.860/2006**, cu modificările și completările ulterioare, persoana aflată în delegare sau detașare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 5 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă primește o indemnizație zilnică de delegare sau de detașare de 17 lei, indiferent de funcția pe care o îndeplinește și de autoritatea sau instituția publică în care își desfășoară activitatea.

Astfel, în România, diurna zilnică deductibilă fiscal, nu poate fi mai mare decât 42,5 lei/zi (17 lei x 2,5).

Numărul zilelor calendaristice în care persoana se află în delegare sau detașare se socotește de la data și ora plecării până la data și ora înapoierii mijlocului de transport din și în localitatea unde își are locul permanent de muncă, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de delegare sau detașare (art. 10).

Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore (art. 11).

Persoana trimisă în delegare într-o localitate situată la o distanță mai mare de 50 km de localitatea în care își are locul permanent de muncă și în care nu se poate înapoia la sfârșitul zilei de lucru are dreptul la decontarea cheltuielilor de cazare efectuate, pe baza documentelor justificative, în cazul cazării în structurile de primire turistice, pentru o cameră cu pat individual sau, în cazul în care unitatea nu dispune de o astfel de cameră, pentru o cameră cu două paturi, a căror clasificare este de maximum 3 stele sau flori (art. 26).

În situația în care personalul aflat în delegare nu se cazează, cheltuielile de cazare se compensează prin plata, pentru fiecare noapte, a sumei de 45 lei (art. 28).

Diurna legală pentru deplasări în străinătate este cea prevăzută de **H.G. nr. 518/2005**, cu modificările și completările ulterioare.

În general, pentru țările membre UE (ex. Germania, Franța, Italia etc.), diurna este 35 euro/zi. Nivelul maxim legal al diurnei stabilit pentru fiecare țară în parte se indexează cu 2,5 (35 x 2,5 = 87,5 euro zi).