

STUDIU DE CAZ:
Persoană fizică – dezvoltator imobiliar

O persoană fizică sau o persoană juridică are calitatea de dezvoltator imobiliar în situația în care construiește o vilă sau un bloc cu mai multe apartamente, dar bunurile imobile respective nu sunt utilizate:

- în scop personal, în cazul persoanei fizice
- sau
- în scop administrativ, în cazul persoanei juridice.

În calitate de dezvoltator imobiliar, persoana fizică nu trebuie să încadreze bunurile imobile în patrimoniul personal, ci în patrimoniul afacerii pe care o derulează.

Deci, prin vânzarea construcțiilor efectuate, se consideră că atât persoana fizică, cât și persoana juridică dezvoltă o afacere prin realizarea unei activități economice specializate. Acesta este motivul pentru care bunurile imobile construite se consideră a fi din patrimoniul afacerii.

În acest context, trebuie reținut faptul că, înainte de a începe să desfășoare această activitate economică în mod independent, persoana fizică este obligată să se autorizeze și să se înregistreze la Registrul Comerțului, similar persoanei juridice care desfășoară același tip de activitate economică.

Actul normativ de înregistrare și autorizare diferă în funcție de încadrarea juridică a persoanei care dezvoltă afacerea, după cum urmează:

- ✓ persoana fizică: O.U.G. nr. 44 din 16 aprilie 2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale;
- ✓ persoana juridică: Legea nr. 31 din 16 noiembrie 1990, republicată, privind societățile.

Prin Legea nr. 182 din 17 octombrie 2016, pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, care a intrat în vigoare în termen de 90 de zile de la publicarea în Monitorul Oficial (19 octombrie 2016), definiția persoanei fizice autorizate de la art. 2 alin. (2) lit. i) a fost modificată:

- ☞ din „*persoană fizică autorizată = persoana fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind în principal forța sa de muncă*”
- ☞ în „*persoană fizică autorizată = **întreprinderea economică**, fără personalitate juridică, organizată de o persoană fizică ce folosește, în principal, forța sa de muncă.*”

Așa cum se poate constata, persoana fizică autorizată a dobândit statut de „întreprindere economică, fără personalitate juridică”.

După dobândirea calității de persoană fizică autorizată, persoana fizică trebuie să se înregistreze la organul fiscal competent prin formularul cod 070 denumit „Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni/Declarație de radiere pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere (070)”, înainte de desfășurarea unei activități independente.

Activitățile independente sunt definite la art. 7 punctul 3 din capitolul III „Definiții” drept „*orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:*”

- 3.1. *persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;*
- 3.2. *persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;*
- 3.3. *riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;*
- 3.4. *activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;*
- 3.5. *activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;*

3.6. persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;

3.7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;”.

Astfel, activitatea care îndeplinește 4 din cele 7 criterii enumerate este considerată independentă.

Formularul cod 070 este reglementat prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.698/2015 din 17 decembrie 2015 pentru aprobarea formularelor de înregistrare fiscală a contribuabililor și a tipurilor de obligații fiscale care formează vectorul fiscal.

Acest formular poate fi descărcat de pe siteul www.anaf.ro.

Din punctul de vedere al TVA, după autorizarea cu cod CAEN, persoana fizică dobândește calitatea de persoană impozabilă care se poate înregistra, prin opțiune, în scopuri de TVA, astfel încât să aibă posibilitatea să exercite dreptul de deducere pentru suma TVA deductibilă aferentă materialelor și lucrărilor de construire efectuate pe parcursul construirii unui bloc de locuințe.

Acest drept de înregistrare în scopuri de TVA este reglementat prin art. 316 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA” alin. (1) lit. a) „*Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, (...) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:*

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;
2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă.”

Deci, înregistrarea în scopuri de TVA se poate efectua la momentul înregistrării fiscale, prin formularul cod 070, care se completează la secțiunea V. „DATE PRIVIND VECTORUL FISCAL”, pct. 1 Taxa pe valoarea adăugată, în dreptul mențiunii: „*Înainte de realizarea unor operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere*”, prin bifarea uneia din următoarele casete:

„1.1. Cifra de afaceri estimată a se realiza, conform art. 310 alin. (2) din Codul fiscal”

sau

„1.2. Înregistrare în scopuri de TVA ca urmare a declarării faptului că cifra de afaceri urmează să atingă sau să depășească plafonul de scutire prevăzut la art. 310 alin. (1) din Codul fiscal, cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici”.

Din punctul de vedere al TVA, vânzarea de construcții noi (case, vile și apartamente) este operațiune taxabilă în România, fie prin aplicarea cotei standard de 19%, fie prin aplicarea cotei reduse de 5%, dacă sunt îndeplinite condițiile impuse de lege pentru încadrarea locuinței vândute în politica socială din România.

În altă ordine de idei, trebuie reținut faptul că veniturile realizate din activități independente sunt supuse impozitului pe venit conform prevederilor art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, dar și C.A.S.S.

Din punctul de vedere al impozitului pe venit, veniturile realizate de persoana fizică din vânzarea bunurilor imobile construite în vederea vânzării acestora, se încadrează în categoria veniturilor din activități independente, așa cum sunt definite prin art. 67 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: „*Veniturile din activități independente cuprind veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii, veniturile din profesii liberale și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente*”.

Aceste prevederi se completează cu cele de la pct. 6 alin. (1) prin care se reglementează, în mod expres faptul că: „În aplicarea prevederilor art. 67 din Codul fiscal, se supun impozitului pe veniturile din activități independente persoanele fizice care realizează aceste venituri în mod individual și/sau într-o formă de asociere constituită potrivit dispozițiilor legale și care nu dă naștere unei persoane juridice, în vederea desfășurării de activități în scopul obținerii de venituri”.

Așa cum se reglementează la alin. (2) de la pct. 6 din Normele de aplicare a art. 67, exercitarea unei activități independente înseamnă desfășurarea acesteia „cu regularitate, în mod continuu, pe cont propriu și urmărind obținerea de venituri”.

În acest caz, plata impozitului pe veniturile din vânzarea fiecărui apartament/bun imobil de către persoana fizică autorizată (PFA) nu se achită la notar, conform prevederilor art. 111 „Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal”, ci bugetului de stat, prin aplicarea cotei unice de 16% asupra rezultatului fiscal obținut.

În situația în care venitul net anual se determină în sistem real, persoana fizică autorizată este obligată, conform prevederilor art. 68 din Codul fiscal, să organizeze și să conducă contabilitatea conform prevederilor O.M.F.P. nr. 170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă și să plătească impozit 16% și contribuții sociale. Practic, fiind destinate vânzării, imobilele construite de către PFA, inclusiv terenurile aferente, fac parte din patrimoniul afacerii, fără a face parte din patrimoniul personal al persoanei fizice.

Prin adresa nr. 584/13.06.2017, întocmită de Serviciul de Comunicare, Relații Publice, care se regăsește pe site-ul: https://static.anaf.ro/static/3/Anaf/20170613154214_584-13.06.2017-%20intalnire%20unnpr.pdf, A.N.A.F. atenționează dezvoltatorii imobiliari persoane fizice să declare veniturile obținute din vânzarea proprietăților imobiliare din patrimoniul afacerilor, până la data de 30 iulie 2017.

În același comunicat se precizează că, după această dată, acești contribuabili persoane fizice vor fi supuși inspecției fiscale, în baza analizei de risc efectuate. Această adresă a avut în vedere faptul că, în urma analizei de risc, A.N.A.F. a constatat că există nenumărate situații în care contribuabilii persoane fizice au declarat impozit pe venit din vânzarea proprietăților imobiliare, din patrimoniul personal, în condițiile în care aceștia erau obligați la plata impozitului pe venitul din proprietăți imobiliare din patrimoniul afacerii, așa cum prevede Codul fiscal la capitolul privind impozitul pe venit – „Venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal”.

În acest context, se reține faptul că operațiunea de construire a unor bunuri imobile în scopul vânzării acestora reprezintă o activitate economică pentru persoana fizică care obține venituri în acest mod.

Interesant este faptul că, în perioada 2011–2015, au fost verificați mai mulți contribuabili persoane fizice, înregistrate în scopuri de TVA, dar care nu au fost constituite sub forma unor PFA. Ca urmare a verificării, nu a avut loc reîncadrarea impozitului pe venituri din patrimoniul personal, reglementat prin art. 77¹ „Definirea venitului din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal”, calculat și încasat de notarul public la autentificarea actului de vânzare-cumpărare, în impozit pe venituri din activități independente, reglementate prin art. 46 „Definirea veniturilor din activități independente”, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Este posibil ca, după inspecțiile fiscale care se vor efectua conform adresei nr. 584/13.06.2017, dezvoltatorii imobiliari persoane fizice, înregistrate în scopuri de TVA, să fie reîncadrați în categoria persoanelor fizice autorizate, obținând alt cod de înregistrare fiscală. În acest caz, impozitarea veniturilor din vânzarea apartamentelor din patrimoniul personal urmează a se efectua în baza formularului cod 220 „Declarație privind venitul estimat/norma de venit”, reglementat prin OPANAF nr. 3.622 din 10 decembrie 2015 pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare utilizate în administrarea impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice. Sumele din fișa sintetică deschisă pe numele persoanei fizice înregistrate doar ca plătitor de TVA urmează a fi transferate în fișa sintetică pe plătitor deschisă pe numele persoanei fizice autorizate.

De exemplu, o persoană fizică înregistrată în scopuri TVA din anul 2012 deoarece construiește blocuri cu apartamente de locuit, care nu este PFA, dar nici întreprindere individuală, a colectat TVA la vânzare, prin aplicarea unor cote diferite (24%, 20%, 19% și 5%), conform prevederilor legale.

Din acest motiv, în anul 2017, înregistrează TVA de rambursat pe care nu l-a solicitat la rambursare, deoarece a preferat să compenseze, prin decontul de TVA cod 300, suma TVA de rambursat cumulată din perioadele fiscale anterioare cu suma TVA de plată care va fi înregistrată în perioadele fiscale următoare. Astfel, chiar dacă, ca urmare a inspecției fiscale va avea obligația, conform Dispoziției de măsuri primite, să își modifice vectorul fiscal, devenind și plătitoare de impozit pe venit din activități independente, dobândind alt cod de TVA, suma TVA de rambursat rezultată din defășurarea activității economice până la momentul înregistrării ca PFA, înscrisă în fișa sintetică pe plătitor din evidența organului fiscal competent, nu se va pierde, deoarece suma respectivă trebuie transferată din fișa de plătitor deschisă pe CNP, în fișa de cont deschisă ca PFA.

Practic, o persoană fizică, impozabilă atât din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, dar și a impozitului pe venitul din activități independente, nu poate avea două coduri de identificare fiscală. În acest caz, sunt aplicabile prevederile circularei MFP nr. 691736/14.06.2016. În circulară se face referire la art. 266 alin. (1) pct. 4 din Codul fiscal: „activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 269 alin. (2). Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta”.

În acest context, prin circulară se precizează că activitățile economice desfășurate de o persoană fizică trebuie analizate din punctul de vedere al TVA în ansamblul lor, astfel cum rezultă și din prevederile art. 266 alin. (1) pct. 4 din Codul fiscal. Din acest motiv, se atribuie un singur cod de înregistrare în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art. 316 din Codul fiscal, pentru toate activitățile desfășurate de persoana fizică în calitate de persoană impozabilă, fără a se „atribui mai multe coduri de înregistrare în scopuri de TVA, în funcție de fiecare categorie de operațiuni realizate de persoana respectivă, fiind vorba despre una și aceeași persoană impozabilă”.

În acest caz, organul fiscal competent anulează, fie la cererea persoanei impozabile, fie din oficiu, codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit inițial, astfel încât persoana impozabilă să rămână cu un singur cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, pentru efectuarea tuturor activităților economice.

Deci, la momentul înregistrării fiscale ca PFA, se recomandă ca persoana fizică să solicite, pe bază de cerere formulată în scris, preluarea sumei TVA de rambursat din fișa pe plătitor deschisă ca persoană fizică, tratată drept persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

Astfel, acordarea codului inițial de înregistrare în scopuri de TVA se va trata drept eroare materială și se va anula. În acest sens, sunt aplicabile precizările din circulară:

„Pentru anularea codurilor de înregistrare în scopuri de TVA, atribuite eronat, se aplică în mod similar procedura de îndreptare a erorilor materiale privind înregistrarea în scopuri de TVA, în vederea anulării certificatelor de înregistrare în scopuri de TVA emise din eroare.

La data anulării codurilor de înregistrare în scopuri de TVA atribuite eronat, organul fiscal preia, în evidența fiscală aferentă codului de înregistrare în scopuri de TVA rămas valabil, soldurile (pozitive sau negative) aferente ultimei perioade fiscale pentru care au fost utilizate codurile anulate. Soldul negativ de TVA nesolicitat la rambursare prin ultimul decont de TVA depus pentru codul anulat poate fi preluat de persoana impozabilă în decontul de TVA aferent perioadei fiscale următoare, care se depune utilizând codul de înregistrare în scopuri de TVA rămas valabil.”

Deci, din punctul de vedere al TVA, persoana fizică autorizată care va continua să își desfășoare activitatea va depune, în continuare, decontul de TVA cod 300 și declarația cod 394 pentru tranzacțiile efectuate în perioada curentă, cu reportarea sumei TVA de rambursat, transferată în noua fișă de evidență pe plătitor.

Din punctul de vedere al impozitului pe venit, pentru fiecare vânzare nu se mai datorează impozit pe venit, conform prevederilor art. 111 aplicabil doar vânzărilor din patrimoniul personal, ci se va datora impozit pe venit 16%, indiferent de valoarea fiecărui apartament vândut. Impozitul se datorează conform prevederilor art. 67 alin. (1) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct. 6 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În acest caz, sunt aplicabile prevederile punctului 33 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, dat în aplicarea art. 111 din Codul fiscal:

„Face excepție de la impunere transmiterea dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia pentru proprietățile imobiliare din patrimoniul afacerii definite conform pct. 7 alin. (8) din normele metodologice date în aplicarea art. 68 din Codul fiscal, acestea fiind incluse în categoriile de venituri pentru care venitul net anual se determină pe baza datelor din contabilitate.”

Contribuțiile sociale obligatorii, datorate de persoanele fizice pentru veniturile realizate din activități independente, sunt prevăzute la Titlul V din Codul fiscal.

Conform art. 137 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, persoanele fizice care realizează venituri din activități independente sunt obligate să plătească contribuție de asigurări sociale, cu excepțiile prevăzute la art. 150 din același act normativ.

De asemenea, persoanele fizice care realizează venituri din activități independente sunt obligate să plătească contribuție de asigurări sociale de sănătate, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

DEMO

C 5. SPETE COMPLEXE

Particularitățile indemnizației pentru reducerea timpului de muncă – Calculul indemnizației, determinarea contribuțiilor obligatorii și modalitatea de declarare

Unul dintre concediile medicale de care pot beneficia asigurații, în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, este concediul medical **cod 10 „Reducerea cu 1/4 a duratei normale de lucru”**.

Astfel, în scopul prevenirii îmbolnăvirilor și recuperării capacității de muncă, asigurații pot beneficia de o indemnizație pentru reducerea timpului de muncă. Indemnizația pentru reducerea timpului de muncă cu o pătrime din durata normală se acordă asiguraților care, din motive de sănătate, nu mai pot realiza durata normală de muncă.

Indemnizația se acordă, la propunerea medicului curant, cu avizul medicului expert al asigurărilor sociale, pentru cel mult 90 de zile în ultimele 12 luni anterioare primei zile de concediu, în una sau mai multe etape.

Indemnizația pentru reducerea timpului de muncă se suportă integral din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

Având în vedere particularitățile acestui concediu, în practică apar mai multe probleme legate de:

- modalitatea de calcul al indemnizației,
- determinarea contribuțiilor sociale obligatorii, și
- declararea în Formularul 112 – Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate.

În ceea ce privește **cuantumul brut lunar al indemnizației** pentru reducerea timpului de muncă, conform art. 19 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005, acesta este egal cu diferența dintre baza de calcul stabilită conform art. 10 din ordonanță și venitul salarial brut realizat de asigurat prin reducerea timpului normal de muncă, fără a depăși 25% din baza de calcul.

Pentru stabilirea cuantumului lunar al indemnizației pentru reducerea timpului de muncă, baza de calcul se stabilește astfel:

$$B_{\max} = B_{cli} \times 25\%$$

C_i = B_{cli} – S, care nu poate depăși B_{\max} și în care:

B_{cli} = baza de calcul lunară a indemnizației de asigurări sociale de sănătate;

SUMA V = suma veniturilor din ultimele 6 luni pe baza cărora s-a achitat contribuția pentru concedii și indemnizații;

NTZ = numărul total de zile lucrate din ultimele 6 luni pe baza cărora s-a achitat contribuția pentru concedii și indemnizații;

MNTZ = media zilelor lucrătoare din ultimele 6 luni din care se constituie baza de calcul;

B_{max} = baremul maxim pentru cuantumul indemnizației, conform art. 19 alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 (25% din baza de calcul);

C_i = cuantumul indemnizațiilor de asigurări sociale de sănătate;

S = venitul salarial brut realizat de asigurat prin reducerea timpului normal de muncă.

Pentru exemplificare, considerăm următoarele informații:

Un salariat prezintă angajatorului un certificat medical Cod 10 – Reducerea cu 1/4 a duratei normale de lucru, pentru perioada 01 iulie 2017 – 12 iulie 2017.

Salariu brut: 1.500 lei.

Suma veniturilor din ultimele 6 luni: 10.000 lei.

Pentru stabilirea cuantumului brut al indemnizației pentru reducerea timpului de muncă, baza de calcul se stabilește astfel:

Suma veniturilor din ultimele 6 luni (SUMA V): 10.000 lei

Numărul de zile aferente veniturilor din ultimele 6 luni (NTZ): 124

Media zilelor lucrătoare din ultimele 6 luni (MNTZ): $124 : 6 = 20,67$

Baza de calcul lunară (B_{cli}) = $SUMA V : NTZ \times MNTZ = 10.000 : 124 \times 20,67 = 1.666,94$ lei

$B_{max} = B_{cli} \times 25\% = 1.666,94 \times 25\% = 416,7339$

$S = 1.500 \text{ lei} \times 75\% = 1.125$ lei

Cuquantumul indemnizației pentru zilele de concediu medical cod 10 (C_i) = $(B_{cli} - S) : 21 \times 8 = (1.666,94 \text{ lei} - 1.125 \text{ lei}) : 21 \times 8 = 541,94 \text{ lei} : 21 \times 8 = 206,45 \text{ lei} = 206$ lei

B_{max} pentru zilele de concediu medical: $416,7339 : 21 \times 8 = 158,7558 \text{ lei} = 159$ lei

Având în vedere că C_i nu poate depăși B_{max} , cuantumul indemnizației pentru zilele de concediu medical, cod 10, va fi **159 lei**.

Venitul salarial brut realizat în luna iulie 2017 = $(1.500 \text{ lei} : 21 \times 13) + (1.500 \text{ lei} \times 75\% : 21 \times 8) = 928,57 \text{ lei} + 427,57 \text{ lei} = 1.357,14 \text{ lei} = 1.357$ lei

Venit brut realizat = $1.357 \text{ lei} + 159 \text{ lei} = 1.516$ lei

Vom vedea în continuare care sunt contribuțiile sociale datorate asupra indemnizației pentru reducerea timpului de muncă:

Contribuții individuale:

– contribuția individuală de asigurări sociale de stat – cota 10,5%.

Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat este suma reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și aprobat prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, proporțional cu numărul de zile de concediu medical.

În 2017, salariul mediu brut este de 3.131 lei. Ca urmare, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale este de 1.096 lei ($3.131 \text{ lei} \times 35\% = 1.096 \text{ lei}$).

Având în vedere că această indemnizație se acordă pentru o pătrime din durata normală a timpului de lucru, la calculul contribuției de asigurări sociale de stat numărul de zile luat în calcul este numărul de zile de concediu medical înmulțit cu 25%, iar rezultatul se rotunjește.

Număr de zile lucrate: $13 \text{ zile} + 8 \times 75\% = 13 + 6 = 19$ zile.

Zile indemnizație CM: $8 \text{ zile} \times 25\% = 2$ zile.

Contribuțiile angajatorului:

– contribuția unității la asigurările sociale de stat – cota de 15,8%.

Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat este suma reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigu-

rărilor sociale de stat și aprobat prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical, proporțional cu numărul de zile de concediu medical.

În 2017, salariul mediu brut este de 3.131 lei. Ca urmare, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale este de 1.096 lei ($3.131 \text{ lei} \times 35\% = 1.096 \text{ lei}$).

Având în vedere că această indemnizație se acordă pentru o pătrime din durata normală a timpului de lucru, la calculul contribuției de asigurări sociale de stat numărul de zile luat în calcul este numărul de zile de concediu medical înmulțit cu 25%, iar rezultatul se rotunjește.

– contribuția de accidente de muncă și boli profesionale.

Baza lunară de calcul este salariul minim proporțional cu numărul de zile de concediu medical.

Având în vedere că această indemnizație se acordă pentru o pătrime din durata normală a timpului de lucru, la calculul contribuției de asigurări sociale de stat, numărul de zile luat în calcul este numărul de zile de concediu medical înmulțit cu 25%, iar rezultatul se rotunjește.

Atenție! Dacă nu efectuăm această ajustare a numărului de zile de concediu medical, vom obține o bază de calcul, pentru contribuțiile de asigurări sociale (individuală și contribuția angajatorului) și contribuția de accidente de muncă și boli profesionale, de 3 ori mai mare!

Mod de calcul:

Contribuții angajat:

1. C.A.S. salariat:

Baza de calcul: $1.357 \text{ lei} + (1.096 \text{ lei} : 21 \times 2) = 1.461 \text{ lei}$

Contribuție: $1.461 \text{ lei} \times 10,5\% = 153 \text{ lei}$

2. Șomaj salariat: $1.357 \text{ lei} \times 0,5\% = 7 \text{ lei}$

3. C.A.S.S. salariat: $1.357 \text{ lei} \times 5,5\% = 75 \text{ lei}$

Deducere personală: 300 lei

Impozit: $(1.516 \text{ lei} - 153 \text{ lei} - 7 \text{ lei} - 75 \text{ lei} - 300 \text{ lei}) \times 16\% = 981 \text{ lei} \times 16\% = 157 \text{ lei}$

Rest de plată: $1.516 \text{ lei} - 153 \text{ lei} - 7 \text{ lei} - 75 \text{ lei} - 157 \text{ lei} = 1.124 \text{ lei}$

Contribuții angajator:

1. C.A.S. angajator:

Baza de calcul: $1.357 \text{ lei} + (1.096 \text{ lei} : 21 \times 2) = 1.461 \text{ lei}$

Contribuție: $1.461 \text{ lei} \times 15,8\% = 231 \text{ lei}$

2. C.A.S.S. angajator: $1.357 \text{ lei} \times 5,2\% = 71 \text{ lei}$

3. C.C.I.A.S.S. angajator: $1.357 \text{ lei} \times 0,85\% = 12 \text{ lei}$

4. Șomaj angajator: $1.357 \text{ lei} \times 0,5\% = 7 \text{ lei}$

5. C.F.G.C.S. angajator: $1.357 \text{ lei} \times 0,25\% = 3 \text{ lei}$

6. C.A.M.P.B. angajator (0,168%):

Baza de calcul: $1.357 \text{ lei} + (1.450 \text{ lei} : 21 \times 2) = 1.357 \text{ lei} + 138 \text{ lei} = 1.495 \text{ lei}$

$1.495 \text{ lei} \times 0,168\% = 3 \text{ lei}$

Declararea în Formularul 112 – Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate

În declarația 112, în Anexa 1.2. Anexa asigurat, se completează secțiunea B cu datele corespunzătoare.

Datele aferente certificatului medical pentru reducerea duratei normale de lucru se înscriu în Anexa 1.2. Anexa asigurat, în secțiunea D – Concedii medicale conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005, cu modificările și completările ulterioare.

Declarația 112 nu este adaptată pentru înscrierea acestui tip de concediu!

Astfel, dacă în secțiunea D înscrinem un număr de 8 zile de concediu medical și 21 de zile lucrate (salariați a prestat activitate în cele 21 de zile lucrătoare din lună), formularul va conține erori legate de timpul de lucru, care nu poate fi mai mare decât numărul zilelor lucrătoare din lună.

Pentru declararea acestui tip de concediu, o soluție este ca, în declarația 112, atât zilele lucrate cât și zilele de concediu medical să se determine în proporția de 75% timp lucrat și 25% timp aferent concediului medical, prin rotunjire.

Astfel, în Secțiunea B1, la ore lucrate efectiv în lună se înscriu 152 de ore determinate astfel:

8 zile concediu x 8 ore/zi x 75% = 48 ore

13 zile în afara concediului medical x 8 ore/zi = 104 ore

104 ore + 48 ore = 152 ore

B.1. Contract - Contracte de muncă sau / și șomaj tehnic beneficiar de scutire

		1
1. Tip asigurat din punct de vedere al contractului de muncă	1-Salariat	
2. Pensionar	0 - nu e pensionar	
3. Tip contract munca din punct de vedere al timpului de lucru	N-normă întreagă	
4. Ore normă zilnică contract	8	
5. Ore lucrate efectiv în lună		152
6. Ore suspendate lună (NOS)		
7. Din care ore șomaj tehnic în lună beneficiare de scutire		0
8. Total zile lucrate		19
9. Zile șomaj tehnic beneficiare de scutire		0
10. Bază de calcul la contribuție individuală ȘOMAJ		1357
11. Bază de calcul pentru plata fondului de garantare		1357

În secțiunea D se completează informațiile din certificatul de concediu medical:

SECȚIUNEA D - Concedii medicale conform O.U.G. 158/2005

		ȘTERGE CM DE MAI JOS	-	1
1. Seria certificatului de concediu medical				AAA
2. Numărul certificatului de concediu medical				1234
3. Seria certificatului de concediu medical inițial				
4. Numărul certificatului de concediu medical inițial				
5. Data acordării certificatului medical (zz.ll.aaaa)				01.07.2017
6. Dată început valabilitate CM				01.07.2017
7. Dată încetare valabilitate CM				12.07.2017
8. Codul numeric personal al copilului				

Deși am înscris data de început (01.07.2017) și data de sfârșit din certificatul medical (12.07.2017), formularul permite înscrierea numărului de zile de prestații (Rândul 15) corespunzător timpului redus calculat, respectiv 2 zile!

9. Codul indemnizației notat pe certificatul de concediu medical	10-Reducerea cu 1/4 a duratei normale de lucru	
10. Locul de prescriere a certificatului medical	1-Medic de familie	
11. Cod urgență medico-chirurgicală		
12. Cod boală infectocontagioasă grupa A		
13. Numărul avizului medicului expert		1234
14. Zile prestații (zile lucratoare) suportate de angajator		0
15. Zile prestații (zile lucratoare) suportate din FNUASS		2

Contribuții și fonduri speciale

16. Total Zile prestații (zile lucratoare) aferente concediului medical	2
17. Suma veniturilor din ultimele 6 luni	10000
18. Număr de zile aferente veniturilor din ultimele 6 luni	124
19. Media zilnică a bazei de calcul	80,65
20. Indemnizație sanătate suportate de angajator	0
21. Indemnizație sănătate din FNUASS	159

B.2. C.N.P.P. - Condiții de muncă

1. Indicativ condiții speciale	
2. Zile lucrate în condiții normale	19
3. Zile lucrate în condiții deosebite	
4. Zile lucrate în condiții speciale	
5. Zile lucrate în alte condiții	
6. Bază Contribuție Individuală ASIGURĂRI SOCIALE neplafonată - condiții normale	1357
7. Bază Contribuție Individuală ASIGURĂRI SOCIALE neplafonată - condiții deosebite	
8. Bază Contribuție Individuală ASIGURĂRI SOCIALE neplafonată - condiții speciale	
9. Bază Contribuție Individuală ASIGURĂRI SOCIALE neplafonată - alte condiții	

B.3. Indemnizații Asigurări Sociale cf. Ord. 158 /2005 sau prestații cf. Legii 346/2002

1. Zile Indemnizații în condiții normale	2
2. Zile Indemnizații în condiții deosebite	0
3. Zile Indemnizații în condiții speciale	0
4. Zile Indemnizații în alte condiții	0
5. Total zile lucratoare concediu medical (cf OUG 158/2005)	2
6. Total zile lucratoare concediu medical pentru accidente de muncă	
7. Zile prestații suportate din FAAMBP	
8. Zile concediu fără plată indemnizație pt. creșterea copilului după primele 3 nașteri	
9. Bază calcul CAS aferentă indemnizațiilor (OUG 158/2005) - asigurat	104
10. Sumă prestații de asigurări sociale suportate de angajator (conform legii 346/2002)	
11. Sumă prestații de asigurări sociale suportate din FAAMBP	
12. Total venit asigurat din indemnizații / prestații	104
13. Total indemnizație sănătate suportată de angajator	0
14. Total indemnizație sănătate suportată din FNUASS	159

B.4. Centralizator

1. Total zile lucrate	19
2. Total zile șomaj tehnic beneficiare de scutire	0
3. Bază Contribuție Individuală ȘOMAJ	1357
4. Contribuție Individuală ȘOMAJ	7
5. Bază Contribuție Individuală SĂNĂTATE	1357
6. Contribuție Individuală SĂNĂTATE	75
7. Bază Contribuție Individuală ASIGURĂRI SOCIALE plafonată	1461
8. Contribuție Individuală ASIGURĂRI SOCIALE	153
9. Baza de calcul pentru contribuția la fondul de garantare	1357

După completarea acestor date, formularul generează creanțele fiscale, din impozit pe venit și contribuții sociale, astfel:

Nr. Crt	1	Denumire creanță fiscală	
01. (602)- Impozit pe veniturile din salarii			
Cod bugetar	20470101XX		Suma
		1. Datorata	157
		2. Deductibila	0
		3. De plata (rd1-rd2)	157
Nr. Crt	2	Denumire creanță fiscală	
02. (412)- Contributia individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurati			
Cod bugetar	5502XXXXXX		Suma
		1. Datorata	153
		2. Deductibila	0
		3. De plata (rd1-rd2)	153
Nr. Crt	3	Denumire creanță fiscală	
05. (411)- Contributia de asigurari sociale datorata de angajator			
Cod bugetar	5502XXXXXX		Suma
		1. Datorata	231
		2. Deductibila	0
		3. De plata (rd1-rd2)	231
Nr. Crt	4	Denumire creanță fiscală	
06. (416)- Contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale datorata de angajator			
Cod bugetar	5502XXXXXX		Suma
		1. Datorata	3
		2. Deductibila	0
		3. De plata (rd1-rd2)	3
Nr. Crt	5	Denumire creanță fiscală	
07. (432)- Contributia pentru asigurari sociale de sanatate retinuta de la asigurati			
Cod bugetar	5502XXXXXX		Suma
		1. Datorata	75
		2. Deductibila	0
		3. De plata (rd1-rd2)	75
Nr. Crt	6	Denumire creanță fiscală	
13. (431)- Contributia pentru asigurari sociale de sanatate datorata de angajator			
Cod bugetar	5502XXXXXX		Suma
		1. Datorata	71
		2. Deductibila	0
		3. De plata (rd1-rd2)	71
Nr. Crt	7	Denumire creanță fiscală	
15. (439)- Contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoanele juridice sau fizice care au calitatea de angajator			
Cod bugetar	5502XXXXXX		Suma
		1. Datorata	12
		2. Deductibila	12
		3. De plata (rd1-rd2)	0
Nr. Crt	8	Denumire creanță fiscală	
16. (422)- Contributia individuala de asigurari pentru somaj retinuta de la asigurati			
Cod bugetar	5502XXXXXX		Suma
		1. Datorata	7
		2. Deductibila	0
		3. De plata (rd1-rd2)	7

Nr. Crt	9	Denumire creanță fiscală		
17. (421)- Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator				
Cod bugetar	5502XXXXXX			Suma
		1. Datorata		7
		2. Deductibila		0
		3. De plata (rd1-rd2)		7
Nr. Crt	10	Denumire creanță fiscală		
18. (423)- Contributia angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale				
Cod bugetar	5502XXXXXX			Suma
		1. Datorata		3
		2. Deductibila		0
		3. De plata (rd1-rd2)		3
Total obligații de plată (suma de control)				707

Prezenta declarație reprezintă titlu de creanță și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia, în condițiile legii.

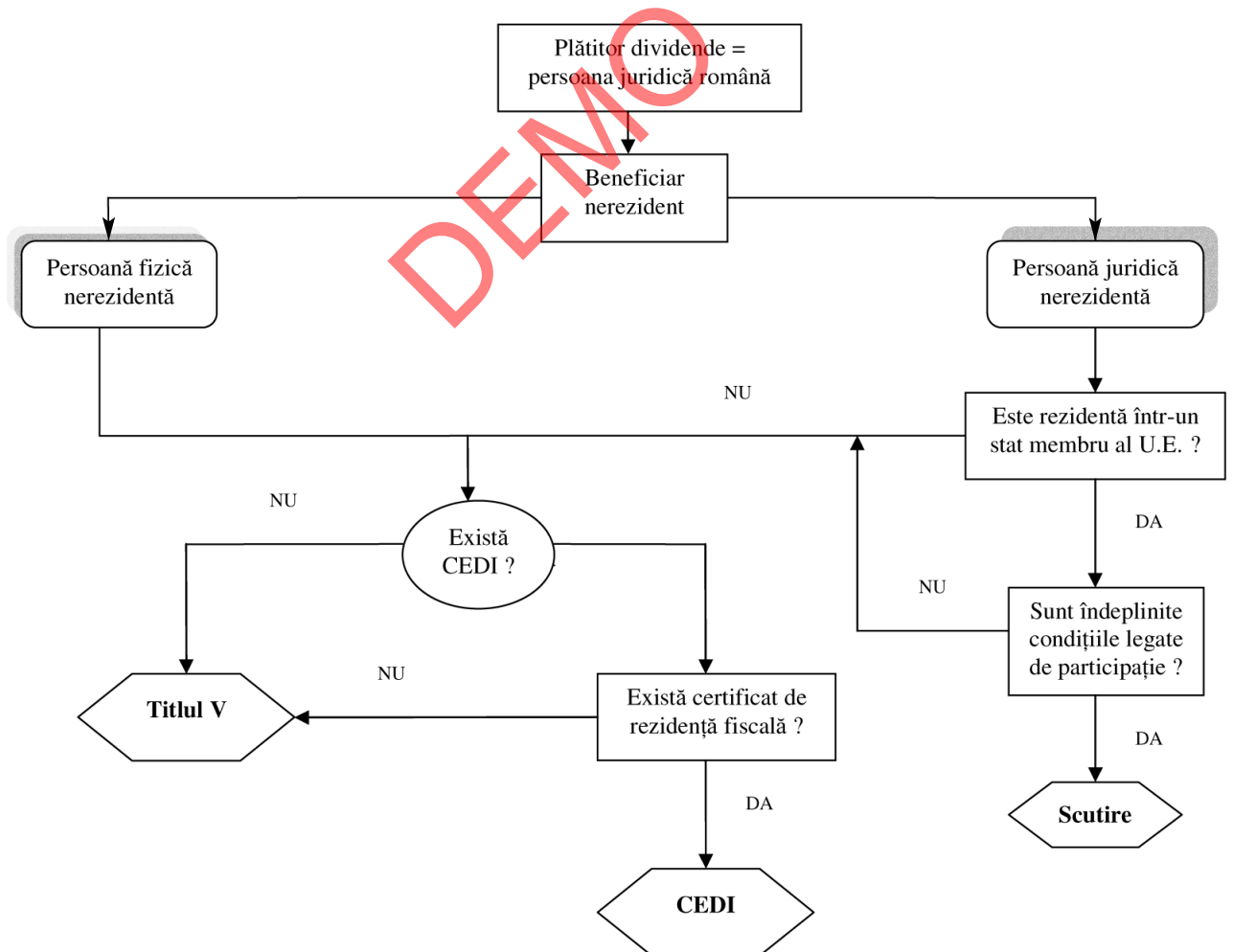
DEMO

D 2.3 APLICAREA CONVENȚIILOR DE EVITARE A DUBLEI IMPUNERI

Dividendelor primite din România de persoanele nerezidente li se aplică cota de impozit de 5%, cota prevăzută în convenția de evitare a dublei impunerii sau, în cazul persoanelor juridice străine, acestea pot fi scutite de la plata impozitului în condițiile expres prevăzute de art. 229 din Legea nr. 227/2015.

cota de
impozit
aplicabilă

Pentru a înțelege modul de aplicare a convențiilor de evitare a dublei impunerii în contextul statutului României de stat membru al Uniunii Europene, vă prezentăm următorul arbore de decizie:



Cota de impunere prevăzută în convenția de evitare a dublei impunerii se aplică în situația în care aceasta este mai favorabilă decât cea de 5%, sau dacă persoana nerezidentă prezintă certificatul de rezidență fiscală.

Exemple:

1. O societate din România distribuie dividende în anul 2016 celor trei acționari persoane fizice rezidente în Grecia. Ce cotă de impunere se va aplica?

În vederea emiterii unui răspuns se are în vedere faptul că în situația în care o societate românească are ca acționari persoane fizice nerezidente, impozitul aplicabil asupra dividendelor obținute din România este reglementat de Titlurile IV și VI din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare și de către normele metodologice emise în aplicarea legii, aprobate prin H.G. nr. 1/2016.

Veniturile din dividende, realizate de o persoană fizică nerezidentă, în speță cu rezidența în Grecia, se impozitează în România prin reținere la sursă, conform prevederilor art. 223 lit. a) din Legea nr. 227/2015. Totodată se au în vedere și prevederile convenției de evitare a dublei impunerii ratificată cu statul ai cărui rezidenți sunt persoanele fizice acționari ai societății din România.

Conform Convenției-cadru de evitare a dublei impunerii, veniturile din dividende se impun de regulă în țara de rezidență, dar, potrivit prevederilor art. 10 alin. (2), acestea pot fi impuse și în statul de sursă, adică în România.

Pe baza certificatului de rezidență fiscală se aplică cota prevăzută în convenție, sau, dacă în România aceasta este mai mică, cota mai favorabilă. Cu statul grec este încheiată Convenție de evitare a dublei impunerii ratificată prin Legea nr. 25/1992. În convenție se prevede că dacă persoana care încasează dividendele este beneficiarul lor efectiv, impozitul astfel stabilit nu poate depăși 25 la sută din suma brută a dividendelor, dacă societatea care le distribuie este rezidentă a României.

Dacă persoana fizică nu face dovada rezidenței fiscale prin prezentarea documentului respectiv, pentru veniturile de această natură obținute din România sunt aplicabile prevederile din legislația internă (Titlul VI), art. 224 alin. (4) lit. a).

Reglementările legii interne stabilesc pentru veniturile de natura dividendelor o cotă de 5%, începând cu dividendele distribuite și plătite în anul 2016 și, ca urmare, în acest caz, indiferent că se prezintă sau nu certificatul de rezidență fiscală nu se aplică cota prevăzută în Convenție, deoarece cea din România este mai favorabilă.

Pentru impozitul pe dividende, reținut la sursă în momentul plății sumelor, societatea trebuie să depună la organul fiscal teritorial formularul 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat (poz. 631) și să achite impozitul până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul.

De asemenea, trebuie să depună și „Declarația informativă” până la data de 28 februarie 2017 inclusiv, pentru anul 2016 în care s-a reținut și s-a plătit impozitul pe dividende pentru persoanele fizice rezidente în Grecia.

Repartizarea și plata dividendelor se face în lei.

2. O societate, S.R.L., din România are doi asociați persoane fizice, o persoană rezidentă și una nerezidentă (cu rezidența în Ungaria).

Care este cota de impozit pe dividende aplicată? Asociatul român datorează și CASS în cazul în care este și angajat la societate? Ce declarații trebuie să completeze și să depună societatea?

Tratamentul fiscal aplicabil veniturilor din dividende este diferit în funcție de rezidența persoanelor fizice:

Persoana fizică română

Dividendele primite de persoana fizică ca urmare a deținerii de părți sociale la o societate cu răspundere limitată sunt considerate, potrivit prevederilor art. 91 din Legea nr. 227/2015, venituri din investiții.

Începând cu anul 2016 pentru veniturile de natura dividendelor, cota de impunere este de 5%. Obligația calculării și reținerii impozitului revine persoanei juridice care le-a distribuit, la data plății sumelor respective. Modificarea cotei de impunere de la 16% la 5% începând cu anul 2016 este reglementată de prevederile O.U.G. nr. 50/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Cota redusă de impozit se aplică asupra sumelor plătite sub formă de dividende după data de 1 ianuarie 2016, indiferent de exercițiul financiar în care au fost realizate profiturile de către persoana juridică.

În cazul în care societatea a lăsat nedistribuit profitul exercițiilor anterioare (evidențiat în ct. 117 „Rezultatul reportat”) conform hotărârii adunării generale, aceasta are posibilitatea să îl distribuie după aprobarea situațiilor financiare ale anului 2016, să îl înregistreze în contul de dividende și să îl plătească în anii următori. Cota de impozit care se aplică este de 5%. Impozitul pe dividende este impozit final.

În ceea ce privește reținerea contribuției obligatorii de asigurări sociale de sănătate, prevederile art. 176 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 stabilesc că persoanele fizice care realizează venituri din dividende în anul 2017 nu datorează această contribuție dacă realizează concomitent și venituri prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. a) – d), g), i) – l), cu excepția veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală.

Asociatul român este și salariat la societatea care a repartizat dividendele (se încadrează la excepția de la lit. a) a art. 155) și nu datorează CASS.

Pentru impozitul pe dividende reținut la sursă, persoana juridică română are obligația să completeze și să depună Declarația 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat până la termenul de plată a impozitului (data de 25 a lunii următoare celei în care s-a reținut inclusiv).

De asemenea, societatea trebuie să depună și Declarația informativă 205 privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate, pe beneficiari de venit la organul fiscal competent, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat.

Persoana fizică nerezidentă

Persoana fizică nerezidentă trebuie să prezinte certificatul de rezidență fiscală pentru a i se putea aplica cota din convenția de evitare a dublei impuneri sau cota mai favorabilă.

Conform prevederilor Convenției-cadru de evitare a dublei impuneri, veniturile din dividende se impozitează, de regulă, în țara de rezidență a persoanei fizice, dar potrivit prevederilor art. 10 alin. (2), acestea pot fi impuse și în statul de sursă, adică în România.

Cu statul ungar este ratificată Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital, aprobată prin Legea nr. 91/1994. La art. 10 „Dividende” se prevede că asupra sumelor brute obținute de persoana fizică sub forma dividendelor, cota de impunere este de 15%.

În acest caz, persoana fizică rezidentă în Ungaria va suporta cota de 5%, cota mai favorabilă.

Pentru impozitul pe dividende, reținut la sursă în momentul plății sumelor, societatea trebuie să depună la organul fiscal teritorial formularul 100 privind obligațiile de plată la bugetul de stat și să achite impozitul până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul.

De asemenea, trebuie să depună și formularul 207, „Declarația informativă privind impozitul reținut la sursă/veniturile scutite, pe beneficiari de venit, nerezidenți”, cod 14.13.01.13/v.n., aprobat prin Ordinul nr. 3.695/2016, până la data de 28 februarie 2017 inclusiv, pentru anul 2016 în care s-a reținut și s-a plătit impozitul pe dividende pentru persoana nerezidentă.

P 5 DEDUCERI DIN IMPOZITUL PE PROFIT

5.1 SPONSORIZAREA, MECENATUL ȘI BURSA PRIVATĂ

Cheltuielile cu sponsorizarea, mecenatul și bursele private, inclusiv sponsorizarea bibliotecilor de drept public, sunt deductibile din impozitul pe profit dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) sunt în limita a 0,5% din cifra de afaceri;
- b) suma nu reprezintă mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat.

În situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit prevederilor pct. 18 alin. (1) din H.G. nr. 1/2015 astfel:

- a) pentru entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, cu excepția instituțiilor de credit – persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit – persoane juridice străine, „cifra de afaceri” cuprinde veniturile din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii din care se scad sumele reprezentând reduceri comerciale acordate și se adaugă subvențiile de exploatare aferente cifrei de afaceri;
- b) pentru instituțiile de credit – persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit – persoane juridice străine, „cifra de afaceri” cuprinde:
 - venituri din dobânzi;
 - venituri din dividende;
 - venituri din taxe și comisioane;
 - diferența dintre câștiguri/pierderi realizate aferente activelor și datoriilor financiare care nu sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere – valoarea netă;
 - diferența dintre câștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare deținute în vederea tranzacționării – valoarea netă;
 - câștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere – valoarea netă;
 - câștiguri sau pierderi din contabilitatea de acoperire – valoarea netă;
 - diferențe de curs de schimb – câștig/pierdere – valoarea netă;
 - diferența dintre câștiguri/pierderi din derecunoașterea activelor, altele decât cele deținute în vederea vânzării – valoarea netă;
 - alte venituri din exploatare;
- c) pentru instituțiile prevăzute în Ordinul Băncii Naționale a României nr. 6/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, „cifra de afaceri” cuprinde:
 - venituri din dobânzi și venituri asimilate;

I.F.R.S.

instituții
de creditI.F.N./
instituții
de plată

- venituri privind titlurile: venituri din acțiuni și din alte titluri cu venit variabil, venituri din participații, venituri din părți în cadrul societăților legate;
- venituri din comisioane;
- profit sau pierdere netă din operațiuni financiare;
- alte venituri din exploatare.

Ordinul B.N.R. nr. 6/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se referă la:

I.F.N./
instituții
de plată

- a) instituțiile financiare nebankare înscrise în Registrul general potrivit prevederilor Legii nr. 93/2009 privind instituțiile financiare nebankare, cu modificările și completările ulterioare;
- b) instituțiile de plată care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, potrivit prevederilor art. 22 din O.G. nr. 113/2009 privind serviciile de plată, aprobată cu modificări prin Legea nr. 1.978/2010, cu modificările și completările ulterioare;
- c) instituțiile emitente de monedă electronică ce acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la emiterea de monedă electronică și prestarea de servicii de plată, conform prevederilor art. 22 din Legea nr. 127/2011 privind activitatea de emisie de monedă electronică, cu modificările ulterioare;
- d) sucursalele din România ale instituțiilor străine menționate la lit. a)-c).

Poate fi beneficiar al **sponsorizării** orice persoană juridică fără scop patrimonial, instituție și autoritate publică, emisiune, program de radio și televiziune, publicații, persoane fizice etc., care, potrivit dispozițiilor Legii sponsorizării nr. 32/1994, cu modificările ulterioare, desfășoară o activitate în domeniile expres prevăzute de art. 4 din lege.

beneficiari

Poate fi beneficiar al **mecenatului** orice persoană fizică, cu domiciliul în România, fără obligativitatea de a fi recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică, care necesită un sprijin în domeniul cultural, artistic, medico-sanitar, științific, cercetare fundamentală și aplicată.

- Stabilirea sumelor, a termenelor și a modalităților de plată se face prin contractul de sponsorizare sau mecenat care se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

Tratamentul fiscal al cheltuielilor cu sponsorizarea este expres prevăzut de Legea nr. 227/2015, la art. 25 alin. (4) lit. i).

Sumele care nu pot fi scăzute din impozitul pe profit se raportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Exemplu:

Presupunem că în anul 2016 o societate a înregistrat o cifră de afaceri de 735.000 lei, un impozit pe profit de 10.000 lei și cheltuieli cu sponsorizarea de 10.000 lei.

În declarația 101 privind impozitul pe profit anual, pentru 2016, suma de 10.000 lei s-a înregistrat la rd. 27 „Cheltuieli de sponsorizare și/sau mecenat, burse private, efectuate potrivit legii”.

Inițial, suma se înscrie la acest rând ca să nu se mai scadă încă o dată din impozit. Reținem că această cheltuială este trecută și la rd. 2 din declarația 101.

Calculul cheltuielilor deductibile cu sponsorizarea se face astfel:

– 0,5% din cifra de afaceri = $735.000 \times 0,5\% = 3.675$ lei

– 20% din impozitul pe profit datorat = $10.000 \times 20\% = 2.000$ lei

- În formularul 101 privind impozitul pe profit anual, la rd. 44 se înscrie valoarea care se încadrează în limite, respectiv 2.000 lei, iar diferența de 8.000 se reportează pentru exercițiile următoare.
- În anul 2017 se fac aceleași calcule, iar în declarația 101 pentru anul 2016, la rd. 44.1, se înscrie suma care se încadrează în limita prevăzută de art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015 și la rd. 44.2 o parte din suma de 8.000 lei care se încadrează în aceleași limite.
- Considerând că avem aceleași valori privind cifra de afaceri și impozitul pe profit și cheltuieli cu sponsorizarea de 500 lei, la rd. 44 se înscrie suma de 2.000 lei, la rd. 44.1= 500, iar la rd. 44.2 = 1.500.
- Rezultă că pentru exercițiul fiscal 2018 este reportată suma de 6.500 lei (8.000 – 1.500).
- În anul 2017, la rd. 2 și rd. 27 se regăsesc numai cheltuielile înregistrate în evidența contabilă din an (500 lei), iar diferența de 1.500 se preia din declarația 101 întocmită pentru anul 2016 și din registrul de evidență fiscală completat pentru anul 2016.

Conform prevederilor Legii nr. 376/2004 privind **bursele private**, cu modificările ulterioare, bursa privată reprezintă sprijinul pentru studii acordat, în baza unui contract, de către o persoană juridică de drept privat sau de către o persoană fizică, unui beneficiar care poate fi, după caz, elev, student, doctorand sau care urmează un program de pregătire postuniversitară într-o instituție de învățământ superior acreditată, din țară sau din străinătate.

**beneficiari
bursă privată**

Bursa privată poate fi acordată pe întreaga durată a studiilor sau pe o perioadă mai scurtă de timp, stabilită prin contract.

Exemplu:

Sponsorizare și bursă privată

- O societate comercială, plătitoare de impozit pe profit, care încheie un contract de sponsorizare conform legii sponsorizării, în calitate de sponsor, în valoare de 5.000 lei, cu un cămin de bătrâni.
- Societatea încheie și un contract cu un elev la o școală profesională, pentru o bursă privată în valoare de 1.000 lei, începând cu luna septembrie.
- La finele trimestrului II, societatea prezintă următoarea situație financiară:

Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	=	2.000.000 lei
Venituri financiare (ct. 766)	=	1.500 lei
Cifra de afaceri	=	2.000.000 lei
Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	=	1.200.000 lei
Cheltuieli cu personalul (ct. 621, ct. 624, ct. 625, ct. 645)	=	6.000 lei
Alte cheltuieli de exploatare (ct. 627, ct. 658)	=	5.400 lei
din care, cheltuieli cu sponsorizarea	=	5.000 lei
Total cheltuieli	=	1.216.400 lei
- Se calculează impozitul pe profit potrivit formulei:
 $Vt - Ct - Vn + Ch \text{ ned.}$
- Datele sunt preluate din Declarația privind impozitul pe profit:
 $2.001.500 - 1.216.400 + 5.000 = 790.100 \text{ lei}$
 $790.100 \times 16\% = 126.416 \text{ lei}$
0,5% din cifra de afaceri este 10.000 lei.
20% din impozitul pe profit datorat este 25.283,20 lei.
- Rezultă că, din impozitul pe profit datorat de 790.100 lei se poate deduce întreaga sumă cu sponsorizarea de 5.000 lei.

Cheltuiala cu sponsorizarea, înregistrată în evidența contabilă, este considerată cheltuială nedeductibilă, iar din impozitul pe profit se scade suma care se încadrează în limită.

În trimestrul III, suma care se va limita este de 6.000 lei, deoarece din acest trimestru se plătește și bursa privată.

Tratamentul fiscal al donațiilor

Considerăm cazul în care o angajată, care are copilul bolnav, primește donații în bani, pentru tratamentul acestuia.

Care este suma care se poate deduce?

Facem apel la prevederile Codului civil, art. 984 și următoarele, potrivit cărora o persoană poate dispune cu titlu gratuit de bunurile sale, în tot sau în parte, în favoarea unei alte persoane. Această operațiune se realizează prin donație sau prin legat cuprins în testament.

Donația se încheie prin înscris autentic, sub sancțiunea nulității absolute.

În ceea ce privește tratamentul fiscal aplicabil cheltuielilor cu donația, menționăm că ele nu pot fi asimilate cheltuielilor cu sponsorizarea, cheltuieli care sunt expres prevăzute de Legea nr. 227/2015, la art. 25 alin. (4) lit. i). Aceste prevederi fac trimitere directă la Legea sponsorizării nr. 32/1994, cu modificările ulterioare.

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

Legea prevede de asemenea care sunt persoanele care pot sponsoriza și care sunt entitățile care pot fi sponsorizate și mai ales ce activități intră în această operațiune.

Dispozițiile art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare, se referă numai la cheltuielile rezultate din operațiunea de sponsorizare, mecenat, bursă privată, bibliotecă de drept public, cu trimitere la actele normative care reglementează aceste activități (Legea sponsorizării nr. 32/1994, cu modificările ulterioare, Legea burselor private nr. 376/2004, cu modificările ulterioare și Legea bibliotecilor nr. 334/2002, cu modificările ulterioare).

Având în vedere faptul că donația (care privește persoanele fizice) nu este reglementată expres de Codul fiscal și că nu respectă definiția dată cheltuielilor deductibile (nu este efectuată în scopul desfășurării activității și deductibilitatea ei nu este reglementată printr-un act normativ în vigoare), cheltuielile înregistrate de societate cu această destinație în ct. 6582 „Donații acordate” nu sunt deductibile din baza impozabilă a impozitului pe profit.

Se poate încheia însă un contract de sponsorizare cu o organizație nonprofit, iar aceasta, la rândul ei, să doneze sumele de bani persoanei fizice și atunci sunt aplicabile prevederile art. 25 alin. (4) lit. i) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare. În acest sens, suma va putea fi scăzută din impozitul pe profit calculat, în limită minimă: 0,5% din cifra de afaceri și 20% din impozitul datorat.

De asemenea, salariații societății pot dispune (completând Declarația 230) ca un procent de până la 2% din impozitul pe veniturile din salarii pe care îl datorează și care le este reținut și virat la bugetul de stat de către societatea la care sunt angajați să fie destinat unei organizații nonprofit care să transfere sumele primite persoanei aflate în dificultate.